



**УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ – ШТИП
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ**

**Финансиско известување и ревизија
Штип**

Симона Трајкова

**АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ
ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ
ЕНТИТЕТИ**

МАГИСТЕРСКИ ТРУД

Штип, април 2018

**АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ
ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ
ЕНТИТЕТИ**

Комисија за оценка и одбрана:

Ментор: Проф. д-р Јанка Димитрова
Професор, Економски факултет – Штип

Член: Проф. Д-р Оливера Ѓорѓиева Трајковска
Доц. Д-р Илија Груевски

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Краток извадок

Финансиските извештаи се главниот производ кој произлегува од процесот на финансиско известување и во кои се содржани сите важни податоци за работењето на деловниот субјект. Карактеристично е да се напомене и тоа дека овие финансиски извештаи потребно е да поседуваат прецизни и јасни информации за минати економски настани се со цел да се донесат правилни деловни одлуки од страна на корисниците на тие извештаи.

Ревизија се врши од страна на ревизори, кои врз основа на добиена лиценца за овластен ревизор вршат преглед и оценка на информациите кои се однесуваат на одреден ентитет, користејќи специфични техники и процеси, со цел да се добијат докази, наречени *ревизорски докази* и врз основа на извршената анализа на работењето на ентитетот ревизорите изразуваат мислење за вистинитоста и точноста на информациите презентирани во финансиските извештаи.

Извештајот за финансиската состојба, извештајот за финансиска успешност (добивката или загубата), извештајот што ги покажува промените во капиталот, извештајот за паричните текови и сметководствените политики и објаснувачките белешки, го сочинуваат сетот на финансиски извештаи преку чишто податоци може да се оцени финансиската состојба и (не)успешноста на работењето на определен деловен субјект.

Клучни термини: ревизија на финансиските извештаи, корисници на финансиски извештаи, разумно уверување, веродостојност, метод на примерок.

Abstract

The financial statements are the main product that arises from the financial reporting process and contain all important data for the business of the business entity. It is characteristic to note that these financial statements should have precise and clear information on previous economic events in order to make correct business decisions by users of those reports.

Audits are carried out by auditors who, on the basis of a certified auditor's license, review and evaluate information relating to a particular entity using specific techniques and processes in order to obtain evidence, called audit evidence, and on the basis of the performed an entity's analysis of the entity's auditors express an opinion on the truthfulness and accuracy of the information presented in the financial statements.

The statement of financial position, the statement of financial performance (profit or loss), the report showing changes in equity, the statement of cash flows and accounting policies and explanatory notes, constitute the set of financial statements through which the financial position can be assessed and (un) success of the business of a particular business entity

Key words: financial statement audit, users of financial reports, reasonable assurance, reliability, sample method.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Содржина

Вовед	7
ГЛАВА 1 - КОНЦЕПТУАЛНА РАМКА НА РЕВИЗИЈАТА	12
1.1.Современи стојалишта за поимот, целите и значењето на ревизијата	13
1.2.Видови на ревизија	18
1.2.1 Ревизија според предметот на испитување	19
1.2.1.1 Ревизија на финансиски извештаи	19
1.2.1.2 Ревизија на усогласеност на постапките	21
1.2.1.3 Ревизија на работењето	21
1.2.1.4 Судска ревизија	22
1.2.2. Ревизија според органот што ја спроведува.....	23
1.2.2.1 Екстерна ревизија.....	23
1.2.2.2. Интерна ревизија	25
1.2.3 Ревизија според подрачјето на испитување.....	27
1.2.3.1 Комерцијална (независна) ревизија.....	27
1.2.3.2 Државна ревизија	28
1.3 Планирање на процесот на ревизија	29
1.3.1. Прифаќање на клиентот и спроведување на првичното планирање на ангажманот	30
1.3.2. Прибавување сознанија за работењето на клиентот и неговото опкружување	32
1.3.3. Спроведување аналитички постапки	34
1.3.4. Тврдења на раководството и целите на ревизијата	37
1.3.5 Сочинување на ревизорска стратегија и план за ревизија.....	38
1.4 Програма на ревизијата.....	40
ГЛАВА 2 ФУНДАМЕНТАЛНИ КОНЦЕПТИ НА РЕВИЗИЈАТА.....	41
2.1. Фундаментални концепти на ревизијата	42
2.1.1 Концепт на материјалност (значајност).....	42
2.1.1.1 Утврдување на прелиминарна проценка на материјалноста (значајноста).....	45
2.1.2 Концепт на ревизорски ризик	46
2.1.2.1 Инхерентен ризик	48
2.1.2.2 Контролен ризик	50

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

2.1.2.3 Детекционен ризик (ризик од неоткривање)	51
2.1.2.4. Деловен ризик.....	53
2.1.3 Концепт на ревизорски доказ	53
2.1.3.1 Видови ревизорски докази	54
2.2 Метод на примерок	58
ГЛАВА 3 СЕТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ КОИ СЕ ПРЕДМЕТ НА РЕВИЗОРСКО ИСПИТУВАЊЕ	61
3.1. Сет на финансиски извештаи кои се предмет на ревизорско испитување	62
3.1.1. Извештај за финансиската состојба(Биланс на состојба)	63
3.1.2 Извештај за финансиската успешност (Биланс на успех)	68
3.1.3 Извештај за сеопфатна добивка.....	70
3.1.4.Извештај за промени во главнината	71
3.1.5 Извештај за паричниот (готовински) тек	73
3.1.6 Објаснувачки белешки кон финансиските извештаи.....	77
3.1.7 Годишен извештај на работењето	78
3.1.8 Сметководствени политики и основни сметководствени принципи врз основа на кои се подготвуваат финансиските извештаи	79
ГЛАВА 4 - КОРИСНИЦИ НА ИНФОРМАЦИИТЕ СОДРЖАНИ ВО ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ	82
4.1 Корисници на информациите од финансиските извештаи	83
ГЛАВА 5 - РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ И ВИДОВИ РЕВИЗОРСКИ МИСЛЕЊА.....	91
5.1 Основни елементи на ревизорскиот извештај	92
5.2 Ревизорски извештај.....	93
5.3 Ревизорски мислења	98
ГЛАВА 6 - АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ ЗА ПОСЛЕДНИТЕ ТРИ ГОДИНИ	105
6.1 Анализа на работењето и ревизорските мислења на деловниот ентитет „СКОВИН“ за последните три години.....	106
6.2 Анализа на работењето и ревизорските мислења на деловниот ентитет „ВИТАМИНКА“ за три години.....	130
ЗАКЛУЧОК.....	148
КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА.....	153

Вовед

Сметководството како професија се појавила уште со појавата на првите деловни ентитети бидејќи уште тогаш водењето на правилна евиденција и прегледност на работата била од клучно значење за успешноста на бизнисот. Ревизијата како професија е многу слична со сметководството, тие две професии се како сестри близначки, постојано се надополнуваат една со друга. Од една страна сметководителите вршат целосна евиденција на сите настани и активности кои настануваат во текот на работењето на ентитетот и истото тоа го книжат на соодветен начин, а од друга страна ревизорите извршуваат проверка на сетот евидентирани трансакции од страна на сметководителите, со цел да се види дали истите се во согласност со општоприфатените ревизорски стандарди.

Ревизијата како професија настанува покасно од сметководството, но во последно време бележи голем развој се со цел да се потврди веродостојноста и вистинитоста на работење на деловните ентитети кои подлежат на ревизија.

Терминот „ревизија“ потекнува од латинскиот збор REVIDERE што значи „да се испита - да се прегледа“ и од новолатинскиот збор REVIZIO што значи повторно прегледување, одново прегледување, за да се испита и просуди¹.

Историскиот развој на ревизијата, всушност оди заедно со развојот на стопанството, окрупнувањето на претпријатијата, појавата на мултинационални компании, зголемениот интерес на државата за работењето на компаниите и нивните активности и сл. Токму ова било повод, најразвиените земји во светот да започнат да го следат и контролираат развојот на претпријатијата, да основаат институти и здруженија кои ќе имаат функција на контрола на работењето на претпријатијата, со цел да бидат задоволени интересите на стеијхолдерите.

Поимот ревизија разни автори и институции го дефинираат на различен начин. Во прилог на ова тврдење ќе наведат неколку такви дефиниции:²

¹ Димитрова, Ј „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“, Штип, 2013 година, стр.9

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

- ✓ Ревизијата претставува систематизиран процес на објективизирано прибавување и создавање на докази за економските настани и резултатите, со цел да се воспостави усогласеност меѓу постојаните извештаи за работењето и однапред поставените критериуми и тоа да се достави до заинтересираните корисници.³
- ✓ Ревизијата претставува метод на испитување на сметководствените извештаи, на податоците за работењето, на деловните книги и други документи за да се добие веродостојно мислење за економската и финансиската положба на претпријатието.⁴

Според македонското законодавство под ревизија на финансиски извештаи се подразбира „независно испитување на финансиските извештаи или консолидираните извештаи и на финансиските информации, со цел да се изрази мислење во врска со нивната вистинитост и непристрасност и нивната усогласеност со прифатената рамка за финансиско известување“.⁵

Финансиските извештаи се главниот производ кој произлегува од процесот на финансиско известување и во кои се содржани сите важни податоци за работењето на деловниот субјект. Карактеристично е да се напомене и тоа дека овие финансиски извештаи потребно е да поседуваат прецизни и јасни информации за минати економски настани се со цел да се донесат правилни деловни одлуки од страна на корисниците на тие извештаи.

Значењето на ревизијата на финансиските извештаи се состои во тоа што ревизорот врши ревизија на финансиските извештаи и неговата одговорност е да даде мислење за точноста и исправноста на финансиските извештаи.

Ревизијата на финансиските извештаи е значајна и за самиот деловен субјект кој е предмет на ревизија, затоа што ревизорот преку својот ревизорски извештај создава врска меѓу корисниците на финансиските извештаи и менаџерскиот тим на деловниот субјект чии финансиски извештаи се предмет на ревизија. Менаџментот ги изготвува финансиските извештаи што се предмет

² K. Zager., L. Zager., „Racunovodstvenistandardi, finansiskiiizvestaji i revizija“, Прорпес. Загреб, 1993 година, стр. 147-150

³ Дефиниција на Асоцијацијата на американските сметководители (American Accounting Asociation) според J.C.Robertson- F.G.Davis:Auditing. Liwin, Homewood, Illinois, 1988, стр.5

⁴ D, Jovanovic., B.Vitopovic., „Analiza poslovanja preduzeca e kontrolom lirevizijom“, Современа Администрација, Белград, 1989, стр.10-11

⁵ ЗАКОН ЗА РЕВИЗИЈА („Службен весник на РМ“, бр.158/10 и 135/11) чл.4

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

на испитување на ревизорот, и истиот е одговорен за нивната точност. Но, сепак одговорност на ревизорот е да даде мислење за точноста и исправноста на финансиските извештаи.

Кога станува збор за ревизија на финансиски извештаи се работи за ангажирање на трета страна, независна од работењето на компанијата, односно за ангажирање на ревизор кој што се јавува како еден вид на посредник помеѓу деловниот субјект и корисниците на финансиските извештаи.

Ревизија се врши од страна ревизори кои можат да бидат физички или правни лица, кои законски се регистрирани и кои врз основа на добиена лиценца за овластен ревизор вршат преглед и оценка на информациите кои се однесуваат на одреден ентитет, користејќи специфични техники и процеси, со цел да се добијат докази, наречени *ревизорски докази*, со помош на кои ревизорите искажуваат мислење врз основа на извршената анализа на работењето на ентитетот.

Извештајот за финансиската состојба, извештајот за добивката или загубата, извештајот што ги покажува промените во капиталот, извештајот за паричните текови и објаснувачките белешки, односно сметководствените политики се основните финансиски компоненти преку чишто податоци може да се оцени финансиската состојба и (не)успешноста на работењето на определен деловен субјект.

Како корисници на финансиските извештаи се јавуваат: вложувачите, добавувачите, заемодавателите, купувачите, вработените лица во деловниот ентитет, јавноста и слично. Кај сите овие корисници на финансиските извештаи често се појавува сомнеж дали финансиските извештаи реално и објективно ја прикажуваат вистинската состојба кај деловниот субјект. Ревизијата е таа која што го отстранува сомнежот и ја враќа довербата на корисниците на финансиските извештаи во реалното и објективно презентирање на финансиската ситуација на деловниот субјект и резултатите остварени од неговото работење.

Поради огромната значајност на поимот ревизија со сите нејзини процеси и анализи, значајноста на анализата и обработката на финансиските извештаи

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

како и значајноста на изразеното ревизорско мислење како краен продукт на ревизијата, темата на овој магистерски труд е :

„АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ”

Планот за презентирање на материјата на овој труд ќе биде систематизиран во шест глави разработени во точки и потточки, кои според редоследот кореспондираат со процесот на извршување на ревизија, како и заклучок во кој ќе се дадат заклучоци за значењето на ревизијата, потребата од ревизија како и нејзиното конкретно извршување.

Во *првата глава* ќе биде претставена концептуалната рамка на ревизијата, односно поимот, целите, значењето и предметот на ревизијата како и видовите на ревизија. Овде ќе биде споменато и планирањето на ревизијата како и програмата за ревизија.

Во *втората глава* ќе бидат претставени фундаменталните концепти на ревизијата како што се концептот на материјалност, концептот на ревизорски ризик и концептот на ревизорски доказ. Сите тие поединечно ќе бидат објаснети за да се долови нивното значење во извршувањето на процесот на ревизија.

Третата глава е посветена на сетот на финансиските извештаи како што се билансност на состојба, билансот на успех, извештајот за парични текови, извештајот за промени во капиталот како и белешките. Овде ќе посветиме внимание одделно на сите ревидирани ставки и ќе го откриеме нивното значење и цел во испитувањето. Исто така внимание ќе посветиме и на сметководствените политики кои што се користат во процесот на ревизијата како и сметководствените принципи.

Во *четвртата глава* ќе ги објасниме корисниците на финансиските извештаи како што се акционерите, инвеститорите, менаџерите, вработените, банките и многу други корисници. Ќе објасниме зошто финансиските извештаи се важни за нив и нивното работење.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Во *петтата глава* ќе го објасниме ревизорскиот извештај неговата форма и содржина и посебно ќе се објаснат видовите на ревизорските мислење со конкретни практични примери за да може да се долови нивната важност бидејќи ревизорското мислење е крајниот продукт на ревизијата.

Во последната, *шеста глава* ќе се даде практичен пример од извршена ревизија во котируени ентитети и ќе се изврши анализа на нивната работа во последните 3 години со цел да се изврши споредба за нивното работење.

Во *заклучокот* елаборирани се констатациите и сознанијата од магистерскиот труд.

ГЛАВА 1 - КОНЦЕПТУАЛНА РАМКА НА РЕВИЗИЈАТА

Во оваа глава:

- Најпрво ќе бидат елаборирани современите стојалишта за поимот, целите и значењето на ревизијата;
- Потоа ќе бидат обработени видовите на ревизијата како што се:
 - Ревизија според предметот на испитување;
 - Ревизија според органот што ја спроведува;
 - Ревизија според подрачјето на испитување;
- За да биде целосна ревизијата мора да се елаборира и планирањето на ревизија како процес;
- Во продолжение на овој дел и како заокружување на оваа глава исто така ќе биде обработена и програмата за ревизијата.

1.1.Современи стојалишта за поимот, целите и значењето на ревизијата

Терминот ревизија потекнува од латинскиот глагол *revidere* и од новолатинскиот *revisio* кои во превод значат да се испита, односно повторно да се прегледа.

Том Ли (Tom Lee), еден од најпознатите теоретичари од областа на ревизијата, дава опширна дефиниција за поимот ревизија: „Во најширока смисла на зборот, ревизијата претставува средство со помош на кое едно лице се уверува (од страна на друго лице) во квалитетот, состојбата или статусот на некое предметно прашање што другото лице го испитувало. Потребата од ревизија настанува поради тоа што првоспоменатото лице е во дилема или се сомнева во квалитетот, состојбата или статусот на релевантното предметно прашање, а не е во состојба да го отстрани таквото сомневање или дилема“.⁶

Ревизијата претставува независно испитување на финансиските извештаи или консолидираните извештаи и на финансиските информации, со цел да се изрази мислење во врска со нивната вистинитост и непристрасност и нивната усогласеност со прифатената рамка за финансиско известување.⁷

Секој деловен ентитет од своето постоење има обврска да презентира информации за остварените резултати од работењето пред сопствениците и останатите стеикхолдери. Од тука произлегува и должност на менаџментот да ја чува сметководствената евиденција и да ги подготви финансиските извештаи во согласност со општоприфатените сметководствени стандарди (GAAP)⁸ релевантни за нивната земја, како што во Република Македонија се Меѓународните сметководствени стандарди (MCC) и Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ).

Според Законот за трговски друштва на Р. Македонија, ревизијата е задолжителна да се врши на финансиските извештаи на големите и средните трговски друштва, друштвата кои изготвуваат консолидирани финансиски

⁶ Tom Lee, Corporate Audit Theory, Chapman and Halt, London, 1993, стр.8.

⁷ Закон за ревизија, „Службен весник на РМ“, бр.158/10 и 135/11

⁸ Сметководствените стандарди исто така, се познати како стандарди за финансиско известување или општоприфатени сметководствени принципи (Generally accepted accounting principles - GAAP). Сметководствените стандарди ги поставуваат условите за признавање, мерење, презентирање и обелоденување на трансакциите и настаните кои треба да се објават во финансиските извештаи.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

извештаи, финансиските институции (банки, инвестициски фондови, брокерски куќи, осигурителни компании) и друштвата чишто хартии од вредност котираат на Македонската берза за хартии од вредност.⁹

Во процесот на ревизијата се обработуваат повеќе парцијални цели како што се:

- ✓ Сеопфатност;
- ✓ Точност;
- ✓ Постоење;
- ✓ Случување;
- ✓ Сопственост;
- ✓ Вреднување;
- ✓ Проценка;
- ✓ Презентирање и обелоденување;
- ✓ Прекинливост.

Сеопфатноста како една од целите на ревизијата подразбира во финансиските извештаи да бидат опфатени сите финансиски трансакции и останати економски настани кои се однесуваат за периодот за кој се врши ревизија на финансиските извештаи.

Точноста подразбира прикажаните финансиски трансакции и останатата настани и документација да бидат веродостојни и точни, односно да се засноваат на точно утврдени цени и количини и истите да бидат прикажани во сообразност со економските и меѓународните стандарди.

За сите податоци прикажани во финансиските извештаи е потребно да постои веродостојна документација како поткрепа за секое тврдење, односно, потврда дека секоја финансиска трансакција постои, бидејќи секое книжење се врши врз основа на документ.

Сопственоста подразбира секоја позиција прикажана во финансиските извештаи да претставува сопственост на претпријатието. Овде пред сè се мисли на постојаните средства, залихите, побарувањата, паричните средства и сл.

⁹ Димитрова д-р Јанка, „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“, Универзитет „Гоце Делчев“, Економски факултет – Штип, Штип 2012, стр. 9

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Вреднувањето подразбира износите со кои се прикажани средствата на претпријатието да бидат утврдени според прифатените методи кои конзистентно ќе бидат применувани. Како основни сметководствени принципи и претпоставки, врз основа на кои се врши подготовка на финансиските извештаи, се јавуваат следните:

- **Принцип на континуитет** верува дека ентитетот нема намера да престане со своето работење ниту пак потреба да го ликвидира истото или пак да го намали својот обем на работење. Доколку пак постои ваква намера, според овој принцип истото треба да биде обелоденето.
- **Принцип на пресметковна основа** во сметководството подразбира дека ефектите на трансакциите и другите настани се признаваат кога истите ќе настанат, а не кога ќе се примат или платат пари или парични еквиваленти и тие се евидентираат во сметководствената евиденција и се вклучуваат во финансиските извештаи во периодите за кои што се однесуваат.
- **Принцип на конзистентност** претставува континуирано применување на исти сметководствени политики без чести промени од период во период со цел да може да се изврши споредливост на финансиските извештаи за различни временски периоди.

Проценката, како парцијална цел на ревизијата, подразбира втасаните приходи да овозможуваат утврдување на нето-реализацијата, а втасаните сметки за плаќање да овозможуваат мерење на трошоците со примена на соодветни критериуми.

Презентирањето ја претставува потребата од точно објавување на сите податоци во финансиските извештаи за периодот за кој се однесуваат што подразбира сите сметки и сите трансакции точно да бидат прикажани и објавени во финансиските извештаи.

Прекинливоста, како цел на ревизијата, подразбира сите трансакции да се евидентирани и прикажани за периодот на кој се однесуваат.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Ревизијата како метод на испитување има за цел да помогне во поголема контрола на водењето на економските и финансиските активности во еден деловен ентитет. Ревизијата и извештаите кои се изготвуваат како резултат на нејзиното спроведување обезбедуваат извесна сигурност кај стеикхолдерите дека информациите добиени од финансиските извештаи се точни и вистинити и дека можат да се потпрат на истите при одредени деловни зделки.

Целите на ревизијата можат да се менуват во согласност со приоритети на ревизијата, но основна и примарна цел на ревизијата секогаш ќе биде да образложи и даде мислење дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја отсликуваат финансиската состојба на деловниот ентитет.

Целта на ревизијата не е задолжително да открие постоење на измами и злоупотреби, туку нејзината задача е да примени стандардни процедури во работењето, со тоа што таа не поднесува никаква одговорност поради тоа што не ги открила одредените неправилности. Меѓутоа, ако при вршењето на своето испитување наиде на нив таа не смее да ги одмине, но за нив не се изјаснува во извештајот доколку на истите не наишла со спроведувањето на вообичаените процедури на ревизијата.¹⁰

Значењето на ревизијата на финансиските извештаи се согледува во фактот што ревизорски извештај претставува алка помеѓу корисниците на финансиските извештаи и менаџментот. Со цел да се оневозможи или барем да се намали бројот на случаи во кои е донесена погрешна деловна одлука, самото упавување на претпријатието мора да биде засновано врз база на реални и вистински информации. Со цел да се обезбеди реалност и објективност на информациите неопходно се наметнува потребата од воведување на ревизија. Улогата и значењето на ревизијата главно се состои во следното:

- Создавање на реална и објективна основа на информации за успешно управување;
- Заштита на интересите на сопствениците на капиталот;

¹⁰ Витрович, Б, Андрич, А, „Основи ревизије“, Београд, 1996.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

- Помош во прибирањето на дополнителен капитал преку преземање на мерки за намалување на ризикот на вложување
- Заштита на интересите на општеството како целина т.е. јавноста (заштита на сите акционери бидејќи финансиските извештаи се јавуваат како јавни документи, слобода на располагање со информациите)¹¹

Значењето на ревизијата и неопходноста за нејзино спроведување можеме да ја искажеме со елаборирање на двете основни групи на причини, односно интерни и екстерни поради кои се наметнува потребата за ревизија како и подготвувањето на финансиските извештаи.

Интерни причини- ревизорот треба да биде стручно лице кое ќе ги увиди проблемите кои постојат во организацијата, исто така ќе ги пронајде и причините за истите и ќе им посочи одредени решенија и совети за справување со нив. Со самото свое присуство ревизорот треба да ги елиминира постојаните недостатоци и намерни или ненамерни грешки што се јавуваат во организацијата, а со цел да овозможи на организацијата, чие работење го испитува, да заштеди повеќе пари отколку што изнесува самиот надомест на ревизорот, токму и поради таа причина ревизорот се јавува и како советник на својот клиент.

Екстерни причини- како причини во оваа група се наведуваат следните: оддалеченостите, комплексноста или сложеноста на работењето и пристрасноста и мотивите.

Оддалеченоста како причина подразбира дека корисниците на финансиските извештаи односно стеикхолдерите се оддалечени од претпријатието т.е. се надвор од него и поради тоа немаат увид во работењето на деловните ентитети.

Во своето работење деловните ентитети извршуваат одредени сложени и комплексни настани што во одредени ситуации е тешко да се оцени и од страна на самиот ревизор. Повеќе од сигурно е дека доколку на корисниците на

¹¹ Авторизирани предавања, Контрола и ревизија, ФОН –универзитет, стр. 367

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

финансиските извештаи им се даде увид во целокупната документација и во сите деловни состојби и настани на ентитетот тешко дека тие ќе можат да ја оценат состојбата на деловниот ентитет и токму затоа на стеикхолдерите им е потребно ревизорското мислење од страна на овластени ревизори со цел да добијат вистинито и веродостојно мислење за конкретната организација.

Важноста на ревизијата може да се разгледува и во однос на пристрапноста и мотивите на менаџментот на претпријатието. Честопати присутен е нереален оптимизам кај менаџментот кој значително може да влијае на реалноста и објективноста на финансиските извештаи. Поради таа причина се наметнува потребата од непристрасна оценка т.е. ревизија која што создава доверба и им овозможува на корисниците да веруваат во она што е запишано во финансиските извештаи.

1.2.Видови на ревизија

Постојат повеќе видови на ревизија и тие се поделени во соодветни групи како што се:

- ✓ Ревизија според предметот на испитување
- ✓ Ревизија според органот што ја спроведува
- ✓ Ревизија според подрачјето на испитување



Слика 1. Видови ревизија

Figure 1. Types of audit

1.2.1 Ревизија според предметот на испитување

Според предметот на испитување постојат повеќе видови на ревизија како што се:

- Ревизија на финансиски извештаи
- Ревизија на усогласеност на постапките
- Ревизија на работењето
- Судска ревизија

1.2.1.1 Ревизија на финансиски извештаи

Ревизијата претставува значајна алка во донесувањето на одлуките од страна на стеикхолдерите. Стеикхолдерите секогш го анализираат и се

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

потпираат на мислењето кое што е добиено од страна на ревизорот. Во предност секогаш ќе бидат компаниите чиешто ревизорско мислење е позитивно за разлика од оние компании кои се без никаков доказ или пак ревизорско мислење.

Менаџерите се одговорни за изработката и вистинитоста и точноста на информациите содржани во финансиските извештаи како што се: билансот на состојба, билансот на успех, извештајот за промени на паричните текови, извештајот за промени на капиталот како и објаснувачките белешки. Но понекогаш менаџерите бидејќи се дел од самото претпријатие можат да бидат пристрасни за самата состојба на претпријатието и да дадат погрешна слика на стеикхолдерите. Затоа решение на таквиот проблем се овластените ревизори кои не се вработени лица во претпријатието и се комплетно независни од таа организацијата. Тие се должни со примена на различни методи и принципи, различни анализи да дадат вистинито и објективно мислење за самото претпријатие. Врз основа на направените анализи и добиените резултати тие како краен продукт од процесот на ревизија треба да изразат мислење за ентитетот. Ваквото мислење е најважно за стеикхолдерите и тие секогаш го бараат од ентитетот со кој што сакаат да соработуваат. Посебно треба да се потенцира дека ревизорите не можат да ги испитаат сите настани и трансакции што се случуваат во ентитетот и затоа тие го користат методот на примерок, имено, ревизорот изразува мислење со разумна сигурност, а не апсолутна гаранција за можните пропусти во финансиските извештаи.

Целта на ревизијата на финансиските извештаи е да го зголеми степенот на доверба во финансиските извештаи од страна на корисниците за кои се тие наменети, согласно MCP 200.

Ревизијата е процес на професионално просудување, фокусирана на проверка на кредибилитетот на финансиските извештаи, со цел да ги увери корисниците на ревизорските услуги во разумната, умерената точност, за вистинитост и објективност на прикажаните информации, но во никој случај не нуди каква било гаранција за нивната апсолутна точност.¹²

¹² З.,Б., Лазаревска, „Ревизија“, Економски факултет – Скопје, 2011 година, стр.17

1.2.1.2 Ревизија на усогласеност на постапките

Ревизијата на усогласеност на постапките има за цел да види дали во компанијата каде што ревизорот врши ревизија се применуваат стандардите и прописите кои се пропишани во законот. Доколку ревизорот најде на некои пропусти и отстапувања од меѓународните стандарди истите треба да бидат обелоденети во ревизорскиот извештај.

Ревизијата на усогласеноста има свои специфични карактеристики, кои што ја прават поинаква од другите видови на ревизија, а тие се:¹³

- ❖ Деловниот ентитет го ангажира ревизорот и јасно укажува на сегментите или ставките кои што треба да се ревидираат заедно со пропишаните постапки, стандарди или регулативи што треба да се почитуваат во текот на испитувањето,
- ❖ Ревизорот има третман на вработен кај деловниот ентитет чие што раководство е витално заинтересирано за доследното следење на пропишаните постапки, стандарди или регулативи,
- ❖ Ревизорот поднесува извештај за спроведените активности и наоди до кои има дојдено во текот на ревизијата до врвните структури или дирекции на претпријатието во кое е вработен.

1.2.1.3 Ревизија на работењето

Ревизијата на работењето подразбира испитување на работењето на деловниот ентитет од аспект на ефикасно и ефективно искористување на ресурсите за работа. Од аспект на ефикасноста треба да се испита колку добро деловниот ентитет ги користи сопствените ресурси и дали се остварени претходно поставените цели. Од аспект пак на ефективноста се утврдува успехот на деловниот ентитет во остварувањето на однапред поставените цели и задачи од страна на менаџментот на претпријатието.

¹³ З.,Б., Лазаревска, „Ревизија“, Економски факултет – Скопје, 2011 година, стр. 18

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Со ваквиот вид на ревизија ревизорот треба да ги пронајде слабите точки во работењето кои што го забавуваат успехот и напредокот на компанијата и да посочи соодветни совети и решенија кои треба да бидат применети од страна на ентитетот. Исто така, оваа ревизија е поинаква од останатите бидејќи овде нема некои пропишани стандарди и норми туку ревизорите во зависност од ситуацијата сами си пропишуваат стандарди и одбираат критериуми за кои што сметаат дека се најсоодветни во дадениот момент. Вака избраните критериуми треба секогаш да бидат во согласност со пропишаните норми и стандарди.

Карактеристики на ревизијата на работењето се следните:¹⁴

- ❖ Ревизорите кои ја спроведуваат ревизијата се независни од активностите што ги ревидираат (на пример, ревизорот не може да биде вработен во комерцијална служба или нејзин раководител, а воедно да врши ревизија на комерцијалното работење на фирмата),
- ❖ Ревизорот е вработен во компанијата во која што се врши ревизијата,
- ❖ Ревизорт поднесува извештај за извршената ревизија и го доставува до официјалните лица во компанијата. Извештајот, главно, треба да се однесува на идентификацијата на проблемите во врска со ефективноста и ефикасноста во работењето на компанијата.

1.2.1.4 Судска ревизија

Во поново време се поголем е бројот на компании каде што среќаваме измами и неправилности во финансиските извештаи и во нивното работење. Токму затоа поради оваа причина на сцена настапуваат судските ревизори чија што цел е да ги пронајдат сите неправилности, измами и грешки и истите да бидат обелодените, а за нив да одговара соодветниот ентитет.

¹⁴ П., Николовски, „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, Јули, 2009 година, стр.16

Многу често и самите менаџери намерно работат нелегално за да добијат поголеми бенефити од работата иако за тоа самиот сопственик не знае. И во такви случаи сопственикот на компанијата може да побара од судскиот ревизор да изврши ревизија за да ги дознае неправилностите во работењето на својот менаџмент.

Најчесто судската ревизија се спроведува во следните случаи:¹⁵

- ✓ Деловни измами направени од надворешни и внатрешни субјекти на компаниите,
- ✓ Криминални истраги,
- ✓ Конфронтации и спорови помеѓу акционерите, менаџерите и партнерите,
- ✓ Економски загуби, и
- ✓ Граѓански спорови.

1.2.2. Ревизија според органот што ја спроведува

Според органот што ја спроведува ревизијата може да ја поделиме на *екстерна* и *интерна ревизија*. И екстерната и интерната ревизија се извршуваат од страна на ревизори кои ги положиле соодветните испити и за истите добиле лиценца за работа.

1.2.2.1 Екстерна ревизија

Екстерната ревизија се извршува од страна на независни и компетентни лица кои за цел имаат да ги откријат грешките и измамите во работењето на ентитетот. Ревизорите кај екстерната ревизија се надворешни лица кои се ангажираат да извршат ревизија и тие не се вработени во организацијата. Како посовремен начин на дефинирање на екстерната ревизија е дефиницијата каде што екстерната ревизија се дефинира како предмет на акумулирање и оценка

¹⁵ ЗП., Николовски, „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, Јули, 2009 година, стр.17

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

на доказите од информациите заради утврдување и известување за системот на кореспондентност меѓу податоците и воспоставените критериуми. Ревизијата треба да биде спроведена од компетентни и независни лица¹⁶. Од оваа дефиниција може да се забележи дека екстерната ревизија опфаќа поширок круг на активности и процеси за разлика од ревизијата на финансиските извештаи. Ревизорот врши ревизија на финансиските извештаи, но освен на нив тој врши ревизија и на некои субјективни информации како што се на пример ефективноста на компјутерските системи и ефикасноста на производните активности.

Многу често може да дојде до мешање на поимите екстерна ревизија со ревизијата на финансиските извештаи, но затоа треба да се напомене дека кај екстерната ревизија од особено значење е ревизорот да биде надворешно лице, кое со своето професионално работење ќе биде апсолутно независно од менаџментот на клиентот. Ако се земе во предвид комплексноста на активностите што треба да ги спроведат екстерните ревизори, од витално значење е ревизијата да биде поврзана со постоењето на квалитетна законска регулатива, соодветно применување на професионалната регулатива односно стандардите за ревизија и кодексот за професионална етика.

Помеѓу екстерната и интерната ревизија можат да се елаборираат голем број на разлики, некои од нив ќе бидат елаборирани во продолжение на овој труд.

¹⁶ Alvin A. Arens, James K. oebbecks: Auditing an integrated approach, eighth edition, Prentice Hall International, Lne Upper Saddle Rives, New Jersey, USA 2000, p.9, цитирано кај Д-р Пеце Николовски, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет – Прилеп, Јули 2009 година, стр19.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

	Интерна ревизија	Екстерна ревизија
Цел	Интерната ревизија е активност која што е замислена да додава вредност и да го подобрува работењето на организацијата.	Екстерната ревизија е задача која што му овозможува на ревизорот да изрази мислење за финансиските извештаи.
Известува до	Интерната ревизија го известува одборот на директори или други одговорни за управувањето како што е одборот за ревизија. Таквите извештаи се приватни и се наменети за директорите и раководството на компанијата.	Екстерните ревизори ги известуваат акционерите или членовите на компанијата за вистинитоста и објективноста на финансиските извештаи. Ревизорскиот извештај им е достапен на акционерите и другите заинтересирани страни.
Делокруг	Интерната ревизорска работа се однесува на работењето на организацијата	Екстерната ревизорска работа се однесува на финансиските извештаи.
Однос со компанијата	Интерните ревизори се често лица што се вработени во организацијата, иако понекогаш интерната ревизорска функција може да е обезбедена од надворешна организација	Екстерните ревизори се независни од компанијата и нејзиното раководство. Тие се назначени од акционерите.

Слика 2 : Разлики помеѓу интерната и екстерната ревизија

Извор - З. Б., Лазаревска, „Ревизија“, Економски факултет Скопје, 2011 год,
стр.27

Figure 2. Differences between internal and external audit

Source - Z. B. Lazarevska, “Audit“, Faculty of Economics Skopje, 2011, page.27

1.2.2.2. Интерна ревизија

Целите на интерната ревизија се пообемни и посложени во споредба со целите на екстерната ревизија. Така, целта на интерната ревизија е да им помогне на членовите на организацијата во ефективното и ефикасното извршување на деловните активности, исто така интерната ревизија ги посочува анализите, проценките, препораките и дава совети и информации, кои што се однесуваат на работењето на деловниот субјект.

Комитетот за ревизорска практика (Auditing Practice Committee – APC) ја дава следната дефиниција за интерна ревизија: Интерната ревизија претставува елемент на внатрешниот систем на контрола поставен од страна на менаџментот на претпријатијата, банките или другите институции, заради

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

испитување, вреднување и известување за функционирањето на сметководствените и други интерни контроли во работењето. Интерната ревизија е воведена со цел да ги подобри одлуките на менаџерите или да ги задоволи статутарните барања.¹⁷

Делокругот на интерната ревизија треба да опфаќа испитување и проценка на применливоста и ефикасноста на системите на интерните контроли, како и квалитетно и навремено постигнување на дадените цели од страна на менаџментот на претпријатието. Целите на интерната ревизија можат да бидат различни и тие варираат во согласност со овластувањата што се дадени од страна на менаџментот на ентитетот. За интерната ревизија честопати се вели дека претставува „продолжена рака“ на менаџментот бидејќи нејзина цел и задача е да го надгледува сметководствениот систем и системот на интерните контроли, заради давање совети за остварувањето на планираните цели во планираниот временски рок.

Интерната ревизија му е потребна на менаџментот, бидејќи со своите постапки таа¹⁸:

- ✓ ја оценува целокупната ефикасност при работењето на компанијата;
- ✓ овозможува да се откријат и отстранат неефикасните и неуспешните операции;
- ✓ го заштитува имотот од растурање;
- ✓ го утврдува опфатот на придружување на оперативните служби кон политиката на деловниот субјект;
- ✓ го минимизира ризикот од измами, откривајќи ги слабостите во работењето и извршувајќи ги контролите што можат да ги оневозможат измамите;
- ✓ укажува на примената на интерните акти и упатства на компанијата;

¹⁷ Драгутин Драгоевиќ: „Перспективе развоја интерне ревизије“, СР Југославија, Новац и развој 21, СПП, Београд, 1995, стр.93

¹⁸ П., Николовски, „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, Јули, 2009 година, стр.79

- ✓ влијае врз унапредувањето на точноста и сигурноста на сметководствените и оперативните податоци и информации, кои се подлога за одлучување.

1.2.3 Ревизија според подрачјето на испитување

Според подрачјето на испитување ревизијата може да ја поделеме на комерцијална и државна ревизија. Поради ваквата поделба одделно ќе ги објасниме и двата вида на ревизија.

1.2.3.1 Комерцијална (независна) ревизија

Комерцијалната т.е. независната ревизија се врши од страна на самостојни независни ревизори или пак формирани ревизорски друштва. За да се изврши ревизијата потребно е претходно да се потпише договор во којшто се утврдени сите точки на дејствување и сите проблеми кои би можеле да настанат во текот на ревизијата. Ваквиот договор за ревизија се потпишува од страна на ревизорот и претпријатието каде што треба да се врши ревизија. Многу важен момент е дека ревизорот треба да биде независен што значи не треба да поседува акции во претпријатието, не треба да биде во роднински врски со некој од директорите или повисоките органи во организацијата, не треба ниту пак да бил дел од активностите при водење на сметководството. Сето ова е потребно за да на крајот извештајот кој што треба да се добие како финален продукт да биде целосно точен и објективен што е најважно за надворешните корисници на финансиските извештаи.

Надворешните ревизори мораат постојано да ги имаат на ум интересите на општата јавност, тоа е нивна должност.

Исто така треба да напомниме дека во приватниот сектор, надворешниот ревизор одговара пред акционерите, но бидејќи во јавниот сектор нема акционери, надворешниот ревизор обично одговара пред Парламентот или понекогаш пред Владата, во зависност од видот на SAI кои се применуваат во соодветната земја. Ваквиот вид на ревизија најчесто се применува кај земјите

кои се во транзиција, поради тоа ваквиот вид на ревизија се користи и во Р. Македонија.

1.2.3.2 Државна ревизија

Државната ревизија како што кажува и нејзиното име се извршува во име и за сметка на државата и истата ја извршува Државниот завод за ревизија со кој раководи главниот државен ревизор кого, по правило, го именува парламентот на државата.¹⁹

Ваквиот вид на ревизија се спроведува на: буџетот на Р. Македонија, локалните буџети, корисници на средства од буџетите, јавните претпријатија. Народна банка, правните лица во кои државата е доминантен сопственик и сл. и таа се спроведува најмалку еднаш годишно.

Државната ревизија се спроведува од страна на овластени државни ревизори. Овластените државни ревизори, поседуваат лиценца за вршење на државна ревизија и истите не треба да бидат дел од некој надзорен или управен одбор или пак да извршуваат некои други дејности кај други субјекти. Истите поседуваат звање на овластени државни ревизори и се вработени во Државниот завод за ревизија.

Во Р. Македонија, во Законот за државна ревизија, истата се дефинира како „испитување на документите, исправите и извештаите на извршената интерна контрола и интерната ревизија на сметководствените и финансиските постапки и другите евиденции од аспект на тоа дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја искажуваат финансиската положба и резултатите од финансиските активности, во согласност со прифатените сметководствени принципи и стандарди за ревизија“.²⁰

¹⁹ Закон за државна ревизија, „Сл. Весник на Р. Македонија“, 65/97, член 13

²⁰ Закон за државна ревизија, „Службен весник на Република Македонија“, бр.65/1997

1.3 Планирање на процесот на ревизија

Планирањето на ревизијата е првото нешто што го прави ревизорот по прифаќањето на ревизорскиот ангажман. Овој чекор е многу важен за ревизијата бидејќи со планот за ревизија се овозможува извршување на ефикасна, ефективна и економична ревизија.

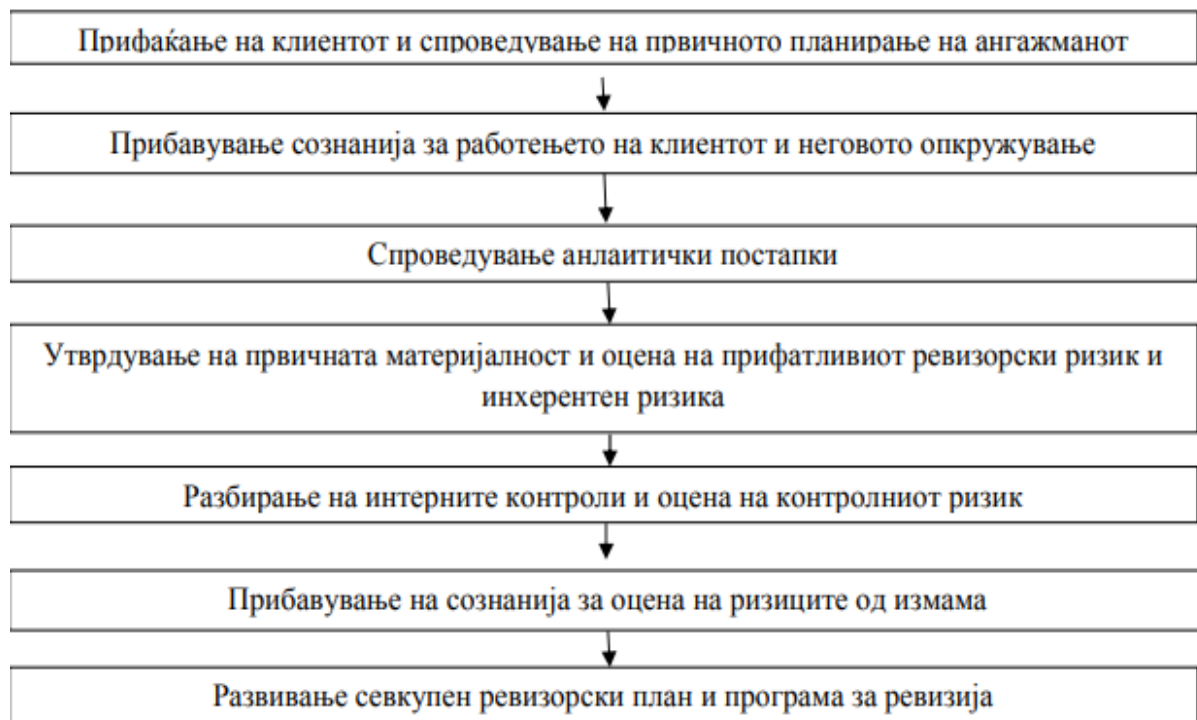
Во оваа фаза од ревизијата се прави планирање на сите активности, методи и дејствија што треба да се преземат од страна на ревизорот во текот на процесот на ревизија се со цел ревизијата да се изврши во точно утврдениот временски период.

Во оваа фаза се донесуваат одлуки и се одредуваат чекорите кои подоцна ќе се следат во текот на спроведување на ревизорскиот процес. Сите информации кои можат да се добијат во врска со ентитетот каде што треба да се изврши ревизијата се добредојдени во овој процес. Иако веќе оформениот план за вршењето на ревизија и изготвен, може во текот на процесот на ревизијата да дојде до некои промени со што ќе треба да се промени дел од постапките или методите и со тоа ќе дојде до промена во планот за ревизија.

Во процесот на планирање на ревизијата ревизорот спроведува низа активности кои можат да се систематизираат во неколку чекори:

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА И ОСМИСЛУВАЊЕ НА РЕВИЗОРСКИ ПЛАН



Слика бр. 3 извор: З., Б., Лазаревска, „Ревизија“, Економски Факултет – Скопје, 2011 година, стр.287

Figure 3. source: Z., B., Lazarevska, audit, Faculty of Economics - Skopje, 2011, page 287

1.3.1. Прифаќање на клиентот и спроведување на првичното планирање на ангажманот

Оваа фаза од процесот на ревизија е многу важна за едно ревизорско друштво. Секое ревизорско друштво треба да има свои политики за тоа кога да прифати вршење на ревизија кај одреден ентитет, а кога тоа да не го прифати. Пред да одлучи дали да го прифати ангажманот или не, треба да се извршат многубројни истражувања за тој ентитет, да се добијат информации за работењето и дејствувањето на ентитетот, за неговата репутација и сите други важни информации кои можат да послужат во донесувањето на одлуката.

Целта на ваквата политика е да се намали веројатноста дека некој ревизор ќе се поврзе со некој несоодветен ентитет, бидејќи доколку некој од ревизорите е поврзан со нечесен ентитет може да дојде до прикривање на

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

некои значајни грешки во извештајот кој го изготвува ревизорот. Во такви случаи може да дојде и до тужба и покревање на судски спор од страна на корисниците на финансиските извештаите со што врз ревизорското друштво може да се покрене кривична одговорност, а во најлош случај ревизорот може да добие забрана за вршење на дејност и затворска казна.

Многу важен момент при одлучувањето е дали станува збор за нов или за стар комитент. Секако дека подобро е кога станува збор за стар комитент во кој ревизорското друштво има вршено претходно ревизија и веќе знае скоро се за комитентот и неговата работа што секако не е случај ако станува збор за нов комитент. Затоа пред прифаќањето на ангажманот кај нов комитент ревизорското друштво треба многу добро да размисли и на крај да одлучи. За таа цел како насоки врз кои може да ги искористи ревизорот при донесувањето на одлуката за прифаќање на ангажманот е следната листа:²¹

- Собирање и увид на досегашните финансиски извештаи (годишни извештаи, периодични финансиски извештаи и извештаи за одданочување на добивка),
- Испраќање прашалници на трети лица за добивање информации за нивното мислење за потенцијалниот комитент и за неговиот директор, (ваквите прашалници треба да им се испраќаат на банкарите на перспективниот клиент, на неговите легални советници, на банката вложувач, како и на сите други членови на деловната средина кои што можат да имаат такви информации),
- Разговор со претходниот ревизор, како што тоа го бара ревизорскиот стандард 210 (според Меѓународните Стандарди за ревизија преведени на македонски јазик), а во врска со тоа дали постоеле какви да било несогласувања во однос на почитувањето на сметководствените правила, ревизорските постапки или слични значајни прашања. Истражувањата треба да вклучуваат прашања кои можат да наведат на фактот во врска со интегритетот на менаџментот, несогласувањето со менаџментот, по прашања на

²¹ William. F., Messier, JR : Auditing Sistematic Aproash, The Me Graw – Hill Companies, Lne, New York, 1997, превод на хрватски јазик, Маја Дамјановиќ, издание Хрватско Удружење ревизора, 1998, стр.147 – циторано во Авторизирани предавања на ФОН универзитет, Контрола и ревизија, Скопје, стр.524

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

сметководствената политика, ревизорските постапки или други слични значајни прашања, и во врска со претходното разбирање на причините на промената на ревизорите,

- Разгледување дали кај потенцијалниот клиент постојат какви да било околности што бараат посебно внимание или кои претставуваат невообичаен деловен или сметководствен ризик, како што е судски спор или тековни проблеми,
- Оценување дали друштвото е независно во однос на комитентот и дали е во состојба да ги пружи бараните услуги, односно да го опслужи перспективниот клиент,
- Оценување дали друштвото располага со неопходната техничка вештина и доволно значење за извршувањето на ревизијата,
- Одговор на прашањето дека прифаќањето на клиентот би било во спротивност со законската регулатива и професионалната етика на ревизијата или обратно да се потврди дека прифаќањето на клиентот нема да биде во спротивност со професионалната етика.

1.3.2. Прибавување сознанија за работењето на клиентот и неговото опкружување

Наредната фаза во планирањето на ревизијата е добивање на информации за работењето на комитентот. Ова е важно за да може на крајот ревизорот да даде објективно и точно мислење за работењето на ентитетот. Пред да пристапи во извршувањето на ревизијата ревизорот треба да го проучи работењето на ентитетот, како организациона структура, организација на работењето, хиерархијата на управувањето и одговорноста, како и за организацијата на сметководството и организацијата на електронската обработка на податоците, за изборот и примената на сметководствените политики, видот на дејноста во која што спаѓа клиентот, видот на производите што ги произведува, односно услугите што ги извршува, карактеристиките и структурата на производството, каналите на продажба, каналите на набавка, начинот на финансирањето со посебен осврт на структурата на капиталот и

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

другите обврски и сл. Во таа смисла ревизорот треба да добие информации за цените, за влијанието на општите економски услови на работењето, за влијанието на системските закони, за брзината и влијанието на технолошкиот процес, за односите на конкуренцијата, трендовите на развојот, положбата на клиентот во гранката и.с.л.²²

Откако ќе ја изврши ваквата анализа ревизорот може многу полесно да ја изврши ревизијата и многу помала е веројатноста да се соочи со некои поголеми и пострашни проблеми. Многу важен момент претставува ревизорот да ги проучи сметководствени политики и стандарди кои се дел од политиката на организацијата за да може на крајот ревизорот да даде објективно мислење. Доколку ревизијата се врши кај веќе стари комитенти во кој претходно има вршено ревизија, ваквите анализи можат да се намалат бидејќи веќе ревизорот го знае работењето и структурата на ентитетот, но сепак фазата на запознавање на ентитетот во кој што ќе се врши ревизија не треба да биде запоставена и прескокната. Тоа е така бидејќи од година во година кај одреден ентитет може да дојде до промени во работата, методите кои што ги користи, стандардите како и во организациската структура и сето тоа може да придонесе за еден поинаков пристап од страна на ревизорското друштво.

Процес на запознавање на определен клиент, било да е банка, претпријатие или некоја друга организација во кој треба да се спроведува ревизијата, треба да му овозможи на ревизорот односно ревизорското друштво да го процени степенот на ризик со кој може да се соочи во текот на вршењето на процесот на ревизија. Проценката на ризикот е од големо значење не само поради угледот на ревизорското друштво туку и од можноста за настанување на материјални штети. Доколку дојде до некои неочекувани грешки кои се настанати поради невнимание или пак поради недоволното искуство на ревизорот може да придонесат до одредени заблуди кај корисниците на финансиските извештаи со што можат да им нанесат одредени штети. Оштетената страна во овој случај некој од корисниците на финансиските извештаи може по судски пат да бара надоместок на штетата од одреден ревизор или пак од ревизорското друштво. Ревизорската фирма во овој случај

²² Авторизирани предавања, Контрола и ревизија, ФОН Универзитет, Скопје, стр.528

освен што ќе треба материјално да ја подмири штета, уште полошо е што ќе го изгуби своето реноме на угледно и добро ревизорско друштво и на тој начин може да изгуби голем дел од своите клиенти.

1.3.3. Спроведување аналитички постапки

Во областа на ревизијата не постои општо прифатена дефиниција за терминот аналитички постапки. Согласно со упатството за примена на општо прифатените стандарди за ревизија на АИЦПА, аналитичките постапки опфаќаат:

- ✓ Споредба на финасиските информации со споредливи информации од претходните периоди,
- ✓ Споредба на финансиските информации со очекуваните, предвидени или планирани, резултати вклучувајќи со потребите со екстраполираните резултати,
- ✓ Проучување на меѓузависноста помеѓу различните финансиски информации во рамките на набљудуваниот временски интервал,
- ✓ Споредба на финансиските информации на набљудуваното претпријатие со споредливи информации на претпријатијата кои што и припаѓаат на истата дејност или гранка,
- ✓ Проучување на меѓузависноста на финансиските информации со релевантните нефинансиски информации.²³

Согласно MPC 520 – терминот аналитичка постапка се поврзува со “оцена на финансиски информации направени преку анализа на можните односи помеѓу финасиските и нефинансиските податоци. Исто така, аналитичките постапки вклучуваат испитување на откриените флуктуации или односи, кои што се неконзистентни со останатите релевантни информации или отстапувања од очекуваните за значаен износ ”²⁴

²³ З., Б., Лазаревска, „Ревизија3, Економски Факултет – Скопје, 2011 година, стр.309

²⁴ 2 ISA 520, Handbook of international quality, Auditing, Review, other Assurance and Related Services Pronouncements, IFAC, New York, 2010, str.434 цитирано - З., Б., Лазаревска, Ревизија, Економски Факултет – Скопје, 2011 година, стр.310

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Согласно MPC 520 ревизорите ги користат аналитичките постапки за следните цели:

- ✓ Да обезбеди релевантни и веродостојни ревизорски докази при користење на суштинските аналитички постапки,
- ✓ Да осмисли и да извршува аналитички постапки кон крајот на ревизијата кои што му помагаат на ревизорот да формира сеопшт заклучок за тоа дали финансиските извештаи се во согласност со прибавените сознанија на ревизорот за ентитетот.²⁵

Придобивки од спроведување на аналитичките постапки:

- ✓ Подобро разбирање на позицијата на клиентот во дејноста во која делува, преку споредба на пресметаните показатели од тековната година со истите показатели кај други претпријатија од истата дејност,
- ✓ Сигнализирање на финансиските потешкотии во работењето на клиентот, преку одредени показатели кои што укажуваат на висок ризик од постоење на финансиски пропусти,
- ✓ Намалување на степенот на останатите суштински тестирања,
- ✓ Создавање идеални предуслови за ревизорот да упати одредени предлози и препораки на адреса на клиентот, доколку добиените резултати од аналитичките постапки забележат значително отстапување од нив на ниво на дејност или гранка.

Во согласност со општоприфатените стандарди за ревизија аналитичките постапки ги опфаќаат следните аспекти²⁶:

- ✓ компарирање на финансиските информации со споредливи информации од претходните периоди;
- ✓ компарирање на финансиските информации со споредливи информации со очекуваните, предвидени или планирани, резултати вклучувајќи ги и споредбите со екстраполарните резултати;

²⁵ SISA 520, Handbook of international quality, Auditing, Review, other Assurance and Related Services Pronouncements, IFAC, New York, 2010, str.434 цитирано - З., Б., Лазареvsка, „Ревизија“, Економски Факултет – Скопје, 2011 година, стр.313

²⁶ Николоски, П „Интерна и екстерна ревизија“, Прилеп, 2009 година, стр.304

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

- ✓ проучување на меѓузависноста меѓу различните финансиски информации во рамките на набљудуваниот интервал;
- ✓ компарирање на финансиските информации на набљудуваното претпријатие со споредливи информации на претпријатието што и припаѓаат на иста дејност или гранка;
- ✓ проучување на меѓузависноста на финансиските информации и релевантните нефинансиски информации.

Притоа карактеристично е да се напомене и тоа дека за минимизирањето на ризикот на ревизијата и оптимализација на работата, техниките на аналитичкиот преглед ревизорот може да ги применува во текот на целиот ангажман, почнувајќи од фазата на планирање преку деталните истражувања на ставките, до изработка на нацрт на ревизорскиот извештај и завршување на ревизијата.²⁷ Ваквата постапка во фазата на планирање му овозможува на ревизорот подобро да го запознае и да го сфати работењето на деловниот субјект, да ја планира природата, времето и обемот на останатите ревизорски постапки и да го насочи вниманието на оние области што бараат посебно испитување.

Важно е да се потенцира дека аналитичките постапки се засновани на вреднувањето и спроведувањето на финансиските информации и податоци што се однесуваат на соодветните показатели за работењето на деловниот субјект. Притоа споредувањето на финансиските информации може да се изврши на различни начини од кои како најспецифични можат да се истакнат следните²⁸:

- ✓ со споредување на тековната со претходните години (на пример бруто добивка, трошоците на продажбата, обемот на продажбата и сл.);
- ✓ споредување со прогнозираните т.е. планираните вредности (проекции или екстраполации, продажба на залихи, трошоци, набавки сл);

²⁷ Николоски, П., „Интерна и екстерна ревизија“, Прилеп, 2009 година, стр.307

²⁸ Николоски, П., „Интерна и екстерна ревизија“, Прилеп, 2009 година, стр.300

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

- ✓ со споредување на исти информации со најдоброто претпријатие во гранката, групацијата или дејноста (на пример коефициентите на обртот на залихите, купувачите, добавувачите сл.);
- ✓ со споредување на финансиските информации во рамките на пресметковниот период (анализа на рачно струкурата, рентабилноста или управувањето) ;
- ✓ со споредување на финансиските и нефинансиските информации (на пример односот на трошоците на платите спрема бројот на вработените);
- ✓ со споредување на статичка регресна анализа проверка;
- ✓ со испитување на очигледните аномалии неочекуваните показатели и другите отстапувања.

1.3.4. Тврдења на раководството и целите на ревизијата

Во оваа фаза ревизорот своето внимание го насочува на добиените тврдења од страна на менаџментот на организацијата во врска со изготвувањето на финансиските извештаи. Со самото одобрување на финансиските извештаи менаџментот прави изјави за информациите содржани во нив, ваквите тврдења се користат од страна на ревизорот за да ги земе во предвид сите видови на потенцијални погрешни прикажувања кои што можат да настанат. Во настојување да ги прифати или да ги отфрли тврдењата на менаџментот ревизорот е обврзан врз основа на прибраниот доказен материјал да спроведе нивно темелно тестирање. Ваквите тврдења можат да се категоризираат во три групи и тоа:

- ❖ Тврдења за класите на трансакциите и настаните во рамки на ревидираниот период,
- ❖ Тврдења за салдата на сметки во ревидираниот период, и
- ❖ Тврдења на прикажувањата и обелоденувањата во ревидираниот период.

Тврдења на раководството кои што може да ги користи ревизорот:²⁹

²⁹ ISA 520, Handbook of international quality, Auditing, Review, other Assurance and Related Services

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Тврдења за класите на трансакции и настани во рамки на ревидираниот период,	<p>Настанување-трансакциите и настаните коишто се евидентирани, настанале или се однесуваат на ентитетот,</p> <p>Комплетност-евидентирани се сите трансакции кои што треба да бидат евидентирани,</p> <p>Точност-износите и останатите податоци поврзани со евидентираниите трансакции и настани се точно евидентирани,</p> <p>Пресек-трансакциите и настаните се евидентирани во точен пресметковен период,</p> <p>Класификација-трансакциите и настаните се евидентирани на точни сметки</p>
Тврдења за салдата на сметки во ревидираниот период	<p>Посоје-побарувањата, обврските и капиталните интереси постојат,</p> <p>Права и обврски-ентитетот ги има или ги контролира правата над средствата, а евидентираниите обврски се обврски на ентитетот,</p> <p>Комплетност-сите средства, обврски и капитални интереси кои што треба да бидат евидентирани се евидентирани,</p> <p>Вреднување и алокација-средствата, обврските и капиталните интереси се вклучени во финансиските извештаи во точни износи и секој износ што е резултат на усогласување поради вреднување или алокација е точно евидентиран</p>
Тврдења на прикажувањата и обелоденувањата	<p>Настанување, права и обврски-обелоденетите настани, трансакции и останатите активности настанале и се однесуваат на ентитетот,</p> <p>Комплетност-сите обелоденувања кои што требало да бидат вклучени во финансиските извештаи, се вклучени во истите,</p> <p>Класификација и разбирливост-финансиските информации се точно прикажани и опишани и обелоденувањата се јасно изразени,</p> <p>Точност и вреднување-финансиските и други информации се обелоденети точно и во соодветни износи.</p>

Слика бр. 4 извор: ISA 520, Handbook of International Quality, Auditing, Review, other Assurance and Related Services Pronouncements, IFAC, New York, 2010, str.298-299

Figure num. 4 source: ISA 520, International Quality Manual, Audit, Review, Other Assurance and Related Services, IFAC, New York, 2010, pages.298-299

1.3.5 Сочинување на ревизорска стратегија и план за ревизија

После прифаќањето на ангажманот кај деловниот ентитет, ревизорот треба да осмисли една целосна стратегија за тоа како ќе се извршува процесот на ревизија. Целокупното планирање го извршува ревизорот со цел ефикасно и ефективно водење на ревизијата а воедно и со намалување на трошоците при

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

процесот на ревизијата. За да може ова да се постигне најважно е планирањето на ревизијата и планот за ревизија. Постапки што се преземаат во оваа фаза е запознавањето на ентитетот, неговото работење како и неговите активности, неговата репутација, етичкиот кодекс кој што е дел од политиката на фирмата, со цел да може да ги разбере ревизорот деловните активности и идните настани кои што можат да влијаат врз финансиските извештаи. Исто така се преземаат и некои аналитички постапки со цел да се обрне посебно внимание на комплицираните настани и трансакции кои што можат да предизвикат одредени проблеми и штети.

Исто така може да се разгледа и интерната контрола која се спроведува во самата компанија која е предмет на ревизија. После ваквото анализирање може да се развие општа ревизорска стратегија која опфаќа прелиминарна проценка на значајноста и ревизорскиот ризик, како и самиот ревизорски план, во кој ќе бидат содржани видовите на ревизорски постапки што ќе треба да се спроведат и обемот на докази кои треба да се соберат. Ревизорскиот план мора да биде флексибилен односно доколку е потребно во текот на работењето може да подлежи на одредени промени.

Типичен план за ревизија главно содржи:

- ❖ Опис на клиентот, неговото работење и организационата структура,
- ❖ Предмет на ревизија,
- ❖ Работата која ќе биде извршена од страна на персоналот на клиентот,
- ❖ Бројот на лицата кои ќе учествуваат во ревизијата,
- ❖ Датумот до кој треба да се комплетира поголем обем од ангажманот, како што е на пример испитувањето на сигурноста на интерните контроли,
- ❖ Специфични проблеми што се очекуваат во текот на ревизијата, кои што треба да се решат во текот на ангажирањето, на пример проблеми што се решаваат по пат на аналитички процедури, и
- ❖ Прелиминарно мислење за нивото на материјалноста и ризикот.

Може да заклучиме дека со планот се започнува уште пред да се влезе во просториите на комитентот односно уште пред да се започне со процесот на ревизијата и токму затоа и се вели дека планот претставува појдовна основа во процесот на ревизијата. Исто така треба да се запомне дека планот секогаш треба да биде флексибилен бидејќи во текот на ревизијата ревизорот може да се соочи со одредени ситуации кои претходно не биле планирани и кои може да предизвикаат одредени промени во првичниот план.

1.4 Програма на ревизијата

Програмата на ревизија претставува збир на активности кои што ревизорот ги смета за неопходни при извршување на процесот на ревизија. Ревизорските постапки кои се користат за прибирање на докази се нарекуваат тестови на ревизијата.

Ревизорските програми помагаат да може да се упати асистентот на ревизорот во работата која мора да се изврши на правилен и ефикасен начин, а исто така ваквите програми на ревизијата обезбедуваат и доказ дека планирањето е направено на правилен и точен начин. Програмата претставува евиденција на извршените активности во текот на ревизијата.

Програмата за ревизијата може да се чува на три начини и тоа:

- ❖ Како целина во посебно досие;
- ❖ Во форма на делови за да може да се оствари побрз увид во извршената ревизија;
- ❖ Комбинација од претходните два начина.³⁰

³⁰ Kraktus, Ema: „Efikasnost supstantivnog testiranja“, Univerzitet Singidunum-Beograd, 2010.

ГЛАВА 2 ФУНДАМЕНТАЛНИ КОНЦЕПТИ НА РЕВИЗИЈАТА

Во оваа глава:

- ќе бидат опфатени концептите на ревизијата како нејзин важен составен дел, се со цел да може подобро да се сфати што всушност претставува ревизијата.
- Како прв концепт ќе биде обработен концептот на материјалност и овој концепт треба да ни каже дали одредени трансакции и настани се значајни при изразување на ревизорското мислење или може истите да се изостават.
- Втор концепт е концептот на ревизорски ризик кој има свои подвидови како што се инхерентен, контролен, детекционен и деловен ризик и сите тие ќе бидат детално обработени.
- И како последен концепт е концептот на ревизорски доказ што значи дека за секоја забелешка, нерегуларност и сл. ревизорот мора да има соодветен и доволен доказ. Без докази ревизорот не може ништо да тврди и затоа овој концепт е многу важен кога ревизорот го изразува ревизорското мислење.
- Исто така во оваа глава како важен составен дел на ревизијата ќе биде опфатен и методот на примерок бидејќи ревизорот не може да ги испита сите трансакции и настани и затоа тој врши анализи и тестирање само на примерокот кој што претходно е избран од страна на ревизорот.

2.1. Фундаментални концепти на ревизијата

Процесот на ревизија на финансиските извештаи е подложен на голем број на ризици и поради тоа ревизорот своето истражување и анализирање го насочува врз најкритичните трансакции и сметководствени салда. За да може ревизијата да биде ефективна и ефикасна потребно е доволно и целосно да се обработат трите фундаментални концепти и тоа:

- ✓ Концепт на материјалност
- ✓ Концепт на ревизорски ризик
- ✓ Концепт на ревизорски доказ

Најпрво во процесот на ревизија ревизорот го одредува прелиминарното ниво на материјалност, потоа ги проучува ризиците со кои може да се соочи во текот на својата работа, потоа прибира соодветни и компетентни докази кои што ќе ги поткрепат неговите размислувања за на крајот да може ревизорот како финален продукт да го презентира своето ревизорско мислење за спроведената ревизија.

2.1.1 Концепт на материјалност (значајност)

Целта на ревизијата претставува да покаже дали финансиските извештаи подготвени од страна на менаџментот на претпријатието се точни и веродостојни и истите се подготвени врз основа на меѓународните сметководствени стандарди и пропишаната рамка за финансиско известување. Ревизорот во процесот на ревизија собира доволни и компетентни докази кои што треба да му помогнат во изразувањето на мислење во конечниот ревизорски извештај на крајот од ревизијата.

Според Комитетот за Меѓународни сметководствени стандарди, во Рамката за изготвување и презентација на финансиските извештаи ***„Информацијата е материјално значајна доколку нејзиното изоставање или погрешно прикажување може да влијае врз економските одлуки на корисниците донесени врз основа на финансиските извештаи“***.³¹

³¹ IFAC Handbook 1999 Technical Pronouncements, IFAC, New York, 1999, стр.114

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Значајноста е дел од професионалното расудување на ревизорот што значи дека она што претставува значајно за еден ревизор за друг може да не биде значајно. За значајноста не постојат однапред пропишани стандарди на кои што можат да се потпрат ревизорите што значи дека ревизорските друштва само воспоставуваат свои политики во одредувањето на нивото на значајност.

Поради ваквиот пристап концептот на материјалност е еден од најкомплексните сегменти на ревизијата и тој е во тесна корелација со концептот на ревизорски ризик. Овој концепт не може да се изостави во процесот на ревизијата поради неговата голема важност во донесувањето на ревизорското мислење. Концептот на материјалност и концептот на ревизорски ризик се во обратно пропорционален однос што значи колку е поголема материјалноста, толку е помал ревизорскиот ризик, бидејќи за високо поставена значајност ревизорот ќе бара повеќе ревизорски докази со кои ќе го поткрепи своето мислење со што ќе биде намален ризикот од неоткривање на некои неправилности и измами токму во тие трансакции и салда. Ревизорот треба да ја има предвид и можноста од постоење на неправилности и измами и во малите износи за кои има поставено мало ниво на значајност, бидејќи таквите салда може збирно да даваат висока сума која би имала ефект врз финансиските извештаи и ивстовремено и на ревизорското мислење.

„Концептот на материјалност (значајност) се зема предвид од страна на ревизорот при планирање на природата, временскиот распоред и опсегот на ревизорските постапки (при планирање на ревизијата) и при вреднување на резултатите од ревизијата. Постои непосредна поврзаност помеѓу концептот на материјалност и проблематиката на ревизорскиот ризик и има третман на еден од најзначајните и најкомплексните сегменти на ревизорската професија“.³²

Грешките во презентирањето на информациите, што се сметаат за материјално значајни за финансиските извештаи, ревизорот ги определува посебно за секој клиент, земајќи го во предвид погрешно презентираниот поединечен или кумулативен износ во базичните финансиски извештаи, што може да има сигнификантно влијание врз одлучувањето на сопственикот на капиталот, менаџментот и другите корисници на информациите содржани во

³² Димитрова д-р Јанка: РЕВИЗИЈА (теоретски и практични аспекти) Скрипта, Универзитет „Гоце Делчев“ Штип, 2013год, стр.45

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

ревидираните извештаи.

Концептот на материјалност е дел од сите сегменти на ревизијата, ревизорот се потпира на материјалноста уште во самиот процес на планирање на ревизијата потоа во анализата на сметководствените контроли како и во организацијата на интерните контроли, но најважно од сè е дека ревизорот мора да се потпре на концептот на материјалност и при оформување и изразување на ревизорското мислење во ревизорскиот извештај.

Кога ревизорот го формира планот на дејствување, тој исто така определува и прелиминарно прифатливо ниво на значајност со помош на кој ќе се откријат сите неправилности и измами. Материјалноста се одредува и според квантитет но исто така и според квалитет, тоа значи дека одредена неправилност може според квантитет да не биде значајна за ревизорот, но според квалитативните карактеристики да има влијание врз финансиските извештаи и во тој случај ваквата неправилност е материјално значајна.

Ревизорот ја разгледува значајноста како на ниво на целокупниот финансиски извештај, така и во врска со поединечните сметковни салда, групи на трансакции и обелоденувања. Процесот може да резултира во различни нивоа на значајност од аспектот од кој се разгледуваат финансиските извештаи. Значајноста треба да се разгледува од страна на ревизорот при³³:

а) определувањето на природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки; и

б) вреднувањето на ефектите на погрешните прикажувања.

Во концептот за дефинирање на материјалноста во ревизијата постојат неколку фази, и тоа³⁴:

- ❖ Оформување прелиминарен суд во врска со материјалноста;
- ❖ Алоцирање на прелиминарно утврденото ниво на материјалност на салдата од сметките на класите од трансакциите;
- ❖ Утврдување на веројатните пропусти во презентирањето на податоците и компарирање на нивниот вкупен износ со прелиминарно утврденото ниво на материјалност

³³ 9 Доц.д-р Јанка „Д., „Ревизија“, Економски факултет, Универзитет Гоце Делчев, Штип, 2013, стр.45

³⁴ Д-р Благоја Ацески, д-р Бранко Трајкоски, „Интерна и екстерна ревизија“, Универзитет „Св. Климент Охридски“, Прилеп, 2014, стр.254

2.1.1.1 Утврдување на прелиминарна проценка на материјалноста (значајноста)

И покрај тоа што Меѓународните ревизорски стандарди не барат ревизорот да ја квантифицира и документира оваа проценка, сепак ревизорите сметаат дека квантифицирањето на значајноста е корисно за ревизијата. Квантифицирањето на материјалност е важно во одредување на делокругот на ревизијата.

При планирањето на ревизијата ревизорот ги разгледува трансакциите и настаните и гледа што би можело да биде материјално значајно во процесот на ревизија и на што ревизорот би требало да посвети посебно внимание. Проценката на материјалност му помага на ревизорот да одлучи на кои салда и трансакции треба да изврши проверка и дали треба да го користи методот на примерек и аналитичките постапки.

Важен момент е дека постои обратно пропорционален однос меѓу значајноста и нивото на ревизорскиот ризик, што значи дека колку е поголемо нивото на значајноста толку ќе биде помал ревизорскиот ризик и обратно. Ревизорот секогаш води сметка за обратно пропорционалниот однос меѓу значајноста и ревизорскиот ризик кога ја утврдува природата, временскиот распоред и опфатот на ревизорските постапки.

Доколку, ревизорот утврди дека прифатливото значајно ниво е пониско, во тој случај ревизорскиот ризик е зголемен, и ова ќе го компензира преку:

- ❖ намалување на проценетото ниво на контролниот ризик, каде што тоа е можно, и поддршка на намаленото ниво со спроведување на проширени и дополнителни тестови и контроли; или
- ❖ намалувајќи го ризикот од неоткривање по пат на менување на природата, временскиот распоред и опфатот на планираните битни постапки.

Првично формираното ниво на материјалност и ревизорски ризик може да се променат во подеоцнежните фази на ревизијата и токму затоа и планот на ревизијата е флексибилен. До промени во материјалноста и ревизорскиот ризик може да дојде поради промени во околината, поради промени на одредени трансакции и настани, поради промени во ревизорското знаење како

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

резултат на ревизијата. Треба да се знае дека кога се менува фактичката состојба на ентитетот и резултатите од ревизијата може да дојде и до промена нивото на материјалност и ревизорскиот ризик.

ПРЕЛИМИНАРНАТА ПРОЦЕНКА НА ЗНАЧАЈНОСТА ПРЕТСТАВУВА МАКСИМАЛЕН ИЗНОС ЗА КОЈШТО РЕВИЗОРТОТ ВЕРУВА ДЕКА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ МОЖАТ ДА БИДАТ ПОГРЕШНО ПРИКАЖАНИ, А СЕПАК ДА НЕ ВЛИЈААТ ВРЗ ОДЛУКИТЕ НА КОРИСНИЦИТЕ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ.

Концептот на материјалноста е повеќе релативен отколку апсолутен концепт, поради што е неизводливо да се изгради еден единствен критериум за прелиминарно расудување во врска со материјалноста што ќе има универзална примена кај сите ревидирани извештаи кај деловните ентитети.

2.1.2 Концепт на ревизорски ризик

Ревизорот уште во фазата на планирање го одредува нивото на прифатлив ревизорски ризик врз основа на своето професионално расудување.

Ревизорскиот ризик претставува ризик дека ревизорот ќе изрази позитивно мислење во ревизорскиот извештај и покрај тоа што финансиските извештаи содржат материјално значајни пропусти и грешки. Иако процентот ревизорот да погреша во своето мислење е мал, сепак тој постои. Проценката на ризикот е потребна и во ревизорскиот план но и во ревизорската програма.

Професионалните ревизорски стандарди ревизорскиот ризик го идентификуваат со³⁵:

- Можност за постоење погрешно презентирани информации во евиденцијата на клиентот (инхерентен ризик);
- Можноста структурата на интерната контрола на клиентот да не го открие постоењето на инхерентниот ризик (контролен ризик);
- Можноста овластениот ревизор, во текот на спроведувањето на ревизијата, да не ги открие сите материјално значајни пропусти во

³⁵ Д-р Благоја Ацески, д-р Бранко Трајкоски, „Интерна и екстерна ревизија“, Универзитет „Св. Климент Охридски“, Прилеп, 2014, стр. 255

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

презентирањето (детекциски ризик).



Слика бр. 5 Ревизорски ризик

Figure num. 5 Audit risk

Покрај контролниот, инхерентниот и детекциониот ризик, ревизорот во своето работење се соочува и со деловен ризик. Деловниот ризик значи дека ревизорот може да го загуби својот углед и репутација како последица од некои судски спорови во врска со извршената ревизија кај одреден деловен ентитет.

Ревизорот може да го оцени ревизорскиот ризик на различни нивоа кај различни деловни ентитети, врз основа на утвредениот ризик зависи и природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки.

Ревизорот нема никакво влијание врз инхерентниот и контролниот ризик, туку тој може само да го одреди нивното ниво односно дали тоа е високо или ниско.

Главниот ризик врз кој ревизорот може да влијае е детекцискиот ризик, т.е. ризикот од неоткривање. Ова значи дека и самиот ревизор да не ги открие неправилностите во финансиските извештаи, а со тоа и да изрази несоодветно мислење. Ревизорот, за да го одржи ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво, а истовремено да примени оптимален квантитет на постапки, мора да ги процени компонентите на ревизорскиот ризик во фазата на планирањето на ревизијата.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Ревизорскиот ризик претставува ризик да се даде позитивно мислење или мислење со резерви за финансиски извештаи во кои постојат материјално значајни пропусти и грешки, но исто така може да имаме и случај во кој што ревизорот ќе изрази негативно мислење, а финансиските извештаи да не содржат материјални пропусти и грешки иако ваквите случаи во пракса се многу мал процент.

Во пракса ревизорскиот ризик не може да биде сведен на нула и токму затоа ревизорот никогаш не изразува апсолутна сигурност, туку разумна сигурност за своето мислење. Иако ревизорските стандарди бараат нивото на ревизорскиот ризик да биде на прифатливо ниско ниво, тие не даваат посебно упатство за тоа кое ниво на ревизорски ризик е соодветно, што значи, во врска со сведување на ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво, ревизорот ќе го користи своето професионално расудување како што беше случај и со прифатливото ниво на материјалност. Во праксата прифатлив ревизорски ризик на ниво на финансиски извештаи обично е од 1 - 5%, што значи дека нивото на сигурност е од 95 - 99%. Врз одлуката на ревизорот за големината на ревизорскиот ризик (меѓу 1 и 5%) влијаат повеќе фактори како што се големината на субјектот, бројот на акционерите, типот на претпријатието, финансиската стабилност и др.

Ревизорот може да го процени ревизорскиот ризик на две нивоа и тоа:

- на ниво на финансиски извештаи,
- и на ниво на салда на сметки или група на трансакции.

2.1.2.1 Инхерентен ризик

Инхерентниот ризик е веројатноста материјални погрешни прикажувања да се појават во трансакциите кои влегуваат во системот на сметководство кој што се користи за составување на финансиските извештаи.

Ревизорите не го креираат, ниту го контролираат инхерентниот ризик, туку тие само можат да ја проценат неговата магнитуда. Овој ризик ревизорот го утврдува уште во фазата на планирање врз основа на своето

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

професионално расудување бидејќи не постојат одредени стандарди и процедури при одредување на нивото на инхерентниот ризик.

Кога станува збор за утврдување на нивото на инхерентниот ризик, се земаат предвид бројните фактори од кои особено се издвојуваат:

- Резултатите од претходните ревизии;
- Мотивираноста на менаџментот;
- Интегритетот на менаџментот
- Релацијата ревизор-клиент, односно дали се работи за иницијален или пак, за повторен ангажман на ревизорот кај клиентот; и др.

Ваквите фактори особено се важни кога станува збор за некој нов ангажман во кој претходно ревизорот не вршел ревизија. Во тој случај ревизорот се запознава со дејноста на работата, со организацијата, со менаџментот на организацијата, со интерните контроли како и со сметководствените контроли се со цел да нема дилеми при одредување на инхерентниот ризик.

Ревизорот ги зема во обзир и резултатите од претходните ревизии, така што обезбедува сознанија и реална слика за работењето на клиентот. Недостигот на интегритет на менаџментот ја зголемува веројатноста за постоење на материјално значајни пропусти во финансиските извештаи, така што ревизорот би било потребно да го постави инхерентниот ризик на повисоко ниво.

Во случај менаџментот да западнал во економска криза, тогаш тој е соочен со шпекулации, губење на угледот, со измами и грешки и во тој случај овој ентитет е мотивиран да претставува погрешни и неточни информации за да си го подобри кредитниот бонитет и да ги претстави во добра слика финансиските извештаи.

Инхерентниот ризик се разликува од дејност до дејност, затоа ревизорот го има ова во предвид при одредувањето на инхерентниот ризик. Големината на салдата на сметките исто така влијае во одредувањето на овој ризик. Имено, за сметка со големо салдо ревизорот пресметува повисок инхерентен ризик и обратно.

За појавата на инхерентниот ризик влијаат, како надворешни, така и внатрешни фактори. Од надворешните фактори се јавуваат промените во стопанисувањето, нестабилните финансиски состојби во стопанството, рецесија, инфлација, банкротирање на стратешки партнери на претпријатието и сл. Влијание врз појавата на инхерентниот ризик имаат и бројни интерни фактори, како на пример искуството, знаењето и интегритетот на менаџментот, карактеристиките на работењето на субјектот, и сл.

2.1.2.2 Контролен ризик

Контролен ризик е ризикот дека со делување на сметководствениот систем и системот на интерна контрола нема да биде спречено или навремено откриено и исправено настанувањето на значајно погрешни прикажувања на салдото на некоја сметка или збир на трансакции.

Проценката на контролниот ризик е базирана на студија и евалуација на контролниот систем на компанијата. Контролниот ризик е взаемно поврзан со инхерентниот ризик. Како резултат на тоа ревизорскиот ризик посоодветно се утврдува по пат на комбинирани проценки.

Овој ризик најчесто настанува поради недоволно внимание, погрешно просудување или несоодветно толкување на одредени настани, несоодветна интерна контрола и сл.

За да може ревизорот да изрази соодветно и точно ниво на контролен ризик потребно е да ги анализира следните сегменти:

- Организациска структура на ентитетот;
- специфичните контролни постапки,
- Филозофија на менаџментот и стилот на дејствување;
- Постојењето и функционирањето на интерната ревизија, и сл.

Многу важно е во случаи кога кај ентитетот не постои интерна контрола од страна на менаџментот во тој случај ревизорот треба да воспостави високо ниво на контролен ризик.

Секогаш при одредување на овој тип на ризик, ревизорот во предвид ги зема претходните ревизорски мислења, ако станува збор за ентитет со кој веќе соработувал ги зема во предвид претходните искуства со субјектот, а доколку пак станува збор за нов ангажман врши интервјуирање на вработените, ги разгледува мислењата од претходните ревизори и нивните забелешки и сл.

Ревизорот колку и да е убеден дека интерната контрола совршено функционира, не може да не спроведе ниту еден тест на трансакции и на салда на сметки, туку може само да го намали нивото на контролен ризик.

2.1.2.3 Детекционен ризик (ризик од неоткривање)

Детекциониот ризик е ризикот дека ревизорот нема да успее да забележи неправилности со неговите ревизорски постапки.

Поради специфичноста на ревизорските тестови ревизорот не може никогаш да биде убеден дека ќе ги открие сите неправилности. Затоа детекциониот ризик може да произлезе од:

- Примена на методот на примерок – во пракса ревизорот не ги испитува стопроцентно сите ставки, туку само одреден дел, па затоа постои веројатноста дека ќе дојде до погрешни заклучоци бидејќи не ги избрал соодветните салда и трансакции кои треба да ги анализира, и
- Ризик кој не произлегува од примената на методот на примерок – во овој случај ревизорот најчесто не користел соодветна ревизорска постапка и погрешно ги толкувал резултатите.

Детекциониот ризик е во инверзна релација со инхерентниот и контролниот ризик, така што, доколку постои повисоко ниво на контролен и инхерентен ризик, ревизорот може да прифати пониско ниво на детекциониот ризик и обратно.

Важен момент за овој вид на ризик е дека директно зависи од способностите и просудувањата на ревизорот за разлика од инхерентниот и контролниот ризик врз кои ревизорот нема никакво влијание.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Постои една спротивна насока и поврзаност помеѓу детекцискиот ризик и комбинираното ниво на контролниот и инхерентниот ризик, и тоа може да се виде на следната табела:

		РЕВИЗОРСКА ПРОЦЕНКА НА КОНТРОЛНИОТ РИЗИК		
		ВИСОКО	СРЕДНО	НИСКО
РЕВИЗОРСКА ПРОЦЕНКА НА ИНХЕРЕНТНИОТ РИЗИК	ВИСОКО	НАЈНИСКО	ПОНИСКО	СРЕДНО
	СРЕДНО	ПОНИСКО	СРЕДНО	НАЈВИСОКО
	НИСКО	СРЕДНО	ВИСОКО	НАЈНИСКО

Слика бр. 6 Поврзаност меѓу компонентите на ревизорскиот ризик
Figure num. 6 Relationship between the components of the audit risk

Од оваа табела можеме да видиме дека црвените букви го означуваат ризикот од неоткривање, и спротиставеноста се однесува на оние ситуации кога инхерентниот и контролниот ризик се на високо ниво, додека пак за детекцискиот ризик нивото на ризик треба да биде на ниско ниво, со основна цел да се доведе ревизорскиот ризик до прифатливо ниско ниво. Доколку пак контролниот и инхерентниот ризик се ниски во тој случај ревизорот може да прифати повисок ризик на детекција и да го доведе до намалување ревизорскиот ризик до прифатливо ниско ниво.

2.1.2.4. Деловен ризик

Деловниот ризик претпоставува дека во своето работење ревизорот може да го изгуби својот углед како резултат на судски спорови во кој што бил вклучен поради изразување на несоодветно ревизорско мислење. Во деловни субјекти каде што можноста за постоење на неправилности и грешки е голема во тој случај ревизорот спроведува поголем број тестови и прибира докази за што пообјективно да го изрази своето мислење.

Деловниот ризик постои при секој ангажман за ревизија. Дури и во случај кога ревизорот ќе ја изврши својата работа точно и коректно, може да биде обвинет без никакви докази од страна на клиентот доколку ревизорското мислење не е такво какво што тој го очекувал, па дури и до степен да го добие судскиот спор, на ревизорот му е нарушена неговата репутација и тој претрпува значителна материјална загуба и штета. Токму затоа, ревизорот врши голем број испитувања за да биде аргументирано со веродостојни докази мислењето кое ќе го даде на крајот како финален продукт.

2.1.3 Концепт на ревизорски доказ

За да можат корисниците на финансиските извештаи да донесуваат правилни одлуки во врска со различни деловни потфати и инвестирање, потребно е ревизорите да изразат веродостојно и точно ревизорско мислење за состојбата на фирмата. Ревизорите ќе изразат точно и веродостојно мислење само ако своите мислења се поткрепени со достатни, соодветни и точни докази. Ревизорски докази се документи и информации што ревизорот треба да ги прибави во текот на процесот на ревизијата, со цел оформеното и изразено мислење, да биде веродостојно и аргументирано.

Доказите кои ќе ги обезбеди ревизорот, мора да бидат компетентни, релевантни, објективни, непристрасни, и веродостојни. За да можат да се исполнат овие критериуми важно е од каде доаѓа доказот, дали од надворешни или од внатрешни извори. Поверодостоен доказ е оној доказ кој што е добиен

од надворешни страни отколку од страна на клиентот, бидејќи клиентот може да биде пристрасен кога станува збор за своја компанија.

При собирање на ревизорскиот доказ, ревизорот треба да води сметка за односот меѓу трошоците и времето потребни за добивање на доказот и корисноста на информациите што ќе ги добие од тој доказ, т.е. дали тоа е исплатливо или не. Постојењето на овие ограничувања не значи дека ревизорот треба да изостави да добие одреден ревизорски доказ бидејќи постапката е скапа или пак тешка за извршување.

2.1.3.1 Видови ревизорски докази

Ревизорските докази за да му бидат од корист на ревизорот, треба да ја поседуваат секоја од следните четири карактеристики³⁶:

- 1) релевантност;
- 2) непристрасност (ослободеност од предрасуди);
- 3) објективност и
- 4) убедливост

Ревизорот треба да ги селектира и добие оние докази кои ги поддржуваат целите на ревизијата, но истовремено треба да внимаваат трошоците да не ги надминуваат користите од добиените ревизорски докази. Постојат осум вида на ревизорски докази кои им помагаат на ревизорите во остварување на ревизорските цели и тоа:

- Физички докази
- Математички докази
- Усни (вербални) докази
- Електронски докази
- Документирани докази
- Конфирмативни докази
- Писмени докази
- Аналитички докази

³⁶ З.,Б., Лазаревска, „Ревизија“, Економски факултет – Скопје, 2011 година, стр.413

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Физички докази

Физичките докази се примарни докази кои што ревизорот може да ги набљудува и да ги види. Овде најчесто станува збор за некои видови на парични средства, залихи, опрема и некои други видови на средства. Во одредени случаи кога ревизорот не е квалификуван за анализа на одредени физички средства, во тој случај ентитетот може да ангажира одредени специјалисти за физички докази. Овие докази се погодни и се користат на пример кога станува збор за попис. Ревизорот може да присуствува на пописот за да ја види вистинската слика за количината и видовите на производи. Иако овие докази се компетентни и му даваат одредени информации на ревизорот, сепак тие се ограничени и лимитирани за добивање на одредени информации како на пример во врска со сопственоста, па затоа во тие случаи ревизорите, физичките докази ги надополнуваат со други видови на докази.

Математички докази

Математичките докази се недоволно компетентни докази, но и покрај тоа тие се неизбежен дел во процесот на ревизијата и ревизорите ги користат ваквите докази. Математичките докази всушност претставуваат повторни пресметувања на одредени зборови и резултати, се со цел истите да се споредат со исказите и тврдењата од страна на менаџментот на организацијата. На овој начин ќе се добие веродостоен и точен исказ, на кој што ревизорот ќе може да се потпре во текот на ревизијата. Овие докази имаат третман на директна форма на докази, бидејќи дури и кога одделните ставки се точно прикажани, доколку зборовите се неточни, финансиските извештаи ќе бидат материјално погрешни.

Усни (вербални) докази

Овие докази се едни од најмалку доверливите извори бидејќи се искази добиени од страна на вработените и менаџментот на деловниот ентитет. Ваквите докази ревизорот ги користи за да го насочат кон некои нови

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

истражувања кои ќе му донесат корисни информации или пак потврдување на некои веќе добиени доказни материјали. Ревизорот треба сам да процени во веродостојноста на дадените искази.

Електронски докази

Електронските докази се докази на напредната технологија и истите се добиени од страна на некои електронски средства како што се компјутери, магнетни ленти, дискови итн. Веродостојноста на овие докази зависи од квалитетот на интерните контроли кои што се користат од страна на менаџментот на организацијата, исто така и од контролите поврзани со креирањето, трансмисијата и комплетирањето на податоците, од софтверот за ревизија. Исто така и овие докази ревизорот ги користи за да може да добие што е можно повеќе информации за работењето на деловниот ентитет.

2.4.1.5 Документирани докази

Документарните докази, за разлика од физичките, се сметаат за изведени отколку фактички докази, бидејќи ревизорот често не е во можност, само врз основа на интерни и екстерни документи да извлече заклучок за реалноста на одредени сметки или трансакции.

Овие докази се добиваат од испитување на документите и евиденцијата која ја изготвил самиот клиентот или пак некое друго надворешно трето лице, па во зависност од тоа се делат на интерни и екстерни докази.

Интерните документи се подготвуваат од страна на внатрешни лица, вака добиените докази се помалку веродостојни за разлика од екстерните докази поради тоа што вработените или менаџментот може да бидат пристрасни во подготовката на овие документи. Ваквите докази ќе бидат поверодостојни ако се поткрепени со екстерни докази.

За разлика од интерните докази, екстерните се поверодостојни бидејќи тие се добиваат од страна на надворешни лица и овде како докази спаѓаат фактурите од добавувачите, изводите од банка, конфирмациите и некои слични документи.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Конфирмативни докази

Конфирмациите се посебна група на докази кои се фокусираат на одговори добиени директно од познати трети лица, екстерни за клиентот, на барање на ревизорот заради потврдување на реалноста и објективноста на презентираните информации во врска со постоењето, вреднувањето или сопственоста на средствата, изворите, расходите и приходите. Ваквите докази се веродостојни бидејќи лицата испраќаат конфирмација за некоја сметка или салдо директно кај ревизорот.

Конфирмациите можат да бидат позитивни и негативни. Со позитивната конфирмација ревизорот инсистира на одговор од страна на клиентите, а кај негативните конфирмации ревизорот бара одговор само во случај кога постои неслагање во салдата. Од овие два вида на конфирмации, позитивната конфирмација има поголема веродостојност бидејќи може клиентите поради својот напорен распоред да заборават да испратат одговор за неслагањето на салдата и во тој случај ревизорот ќе мисли дека салдата се во ред што ќе предизвика ревизорското мислење да не е точно и веродостојно.

Писмени искази

Ваквите писмени искази можат да бидат добиени од страна на вработените во компанијата или пак од страна на некои надворешни екстерни корисници. Ваквите докази се добиваат во вид на писмени извештаи и за да бидат веродостојни, ревизорот ќе треба да ги поткрепи со некои други поверодостојни докази.

Аналитички докази

Аналитичките докази ги компарираат т.е. ги споредуваат податоците на клиентот од тековниот период во однос на планираните, во однос на минатите години, во однос на индустријата во која работи, во однос на вкупното стопанство и сл., и се користат за извлекување на заклучоци за реалноста на изјавите на менаџментот за финансиските извештаи.

2.2 Метод на примерок

Ревизорот не е можно во текот на процесот на ревизијата да ги испита и анализира сите трансакции, настани и салда во ентитетот. Во најголем број на случаи ревизорите се ангажирани во организации во кои секојдневно се случуваат стотици трансакции што секако ревизорот не може сите да ги провери. Токму затоа постои методот на примерок кој што го користи ревизорот во текот на ревизијата.

Ваквиот методот се применува на тој начин што ревизорот селектира одредени примероци од некоја популација кои изнесуваат помалку од сто проценти од целокупната популација и преку анализа на примероците, ревизорот ќе треба да донесе заклучок кој ќе важи за целата популација. Бидејќи примероците кои ќе бидат селектирани, претставуваат репрезент за целата популација, многу е важно за ревизорот кои ставки да ги селектира. Кај овој метод ревизорот се соочува со ризик да не ги избери ставките кои се битни, и во кои се кријат некои битни информации, дали ревизорот ќе ги селектира правилните примероци најмногу зависи од квалификациите, способностите и искуството на ревизорот.

Ризикот од методот на примерок е инверзен со големината на примерокот. Ревизорот го одредува прифатливото ниво на ризик од примена на методот на примерок врз основа на предходно добиени докази од тестирање.

При користење на методот на примерок многу е важно истиот да биде репрезентативен за целата популација. Доколку секоја ставка од вкупната популација има подеднаква шанса да биде избрана, тогаш примерокот ќе биде повеќе репрезентативен. Но доколку примероците се земаат само дел од популацијата или пак се само неколку последователни ставки, тогаш примерокот би бил помалку репрезентативен.

Во продолжение ќе бидат претставени постапките кои што се користат при примена на методот на примерок.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ



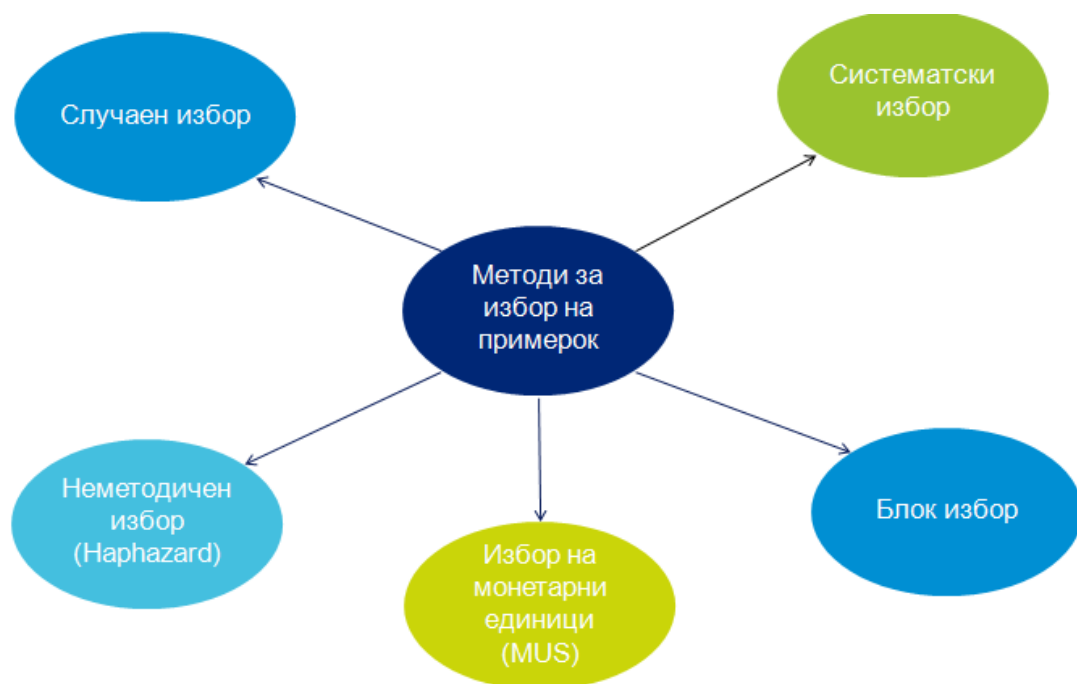
Слика бр.7 Постапки кај методот на примерок

Figure num. 7 Procedures for the sample method

Ревизорот ќе определи соодветна големина на примерокот со цел да го намали ризикот кој произлегува од методата на примерок на прифатливо ниско ниво. Пониското ниво на ризик кое ревизорот е спремен да го прифати, води кон поголем примерок.

Исто така на ревизорите на располагање им стојат неколку методи при избор на примерок како што се:

- Случаен избор
- Систематски избор
- Неметодичен избор(Haphazard)
- Избор на монетарни единици (MUS)
- Блок избор



Слика бр. 8 Методи за избор на примерок

Figure num. 8 Methods for sample selection

ГЛАВА 3 СЕТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ КОИ СЕ ПРЕДМЕТ НА РЕВИЗОРСКО ИСПИТУВАЊЕ

Во оваа глава:

- Како прв извештај од сетот на финансиски извештаи ќе го обработиме извештајот за финансиската состојба т.е. билансот на состојба кој е составен од актива и пасива.
- Вториот извештај кој ќе биде обработен ќе биде извештајот за финансиската успешност кој ни покажува колку добро работела фирмата за тековната деловна година, т.е. дава преглед на расходите и приходите на деловниот ентитет.
- Третиот извештај е извештајот за сеопфатната добивка кој ни дава преглед за остварената добивка или пак загуба на фирмата за деловната година.
- Четвртиот извештај кој ќе биде елабориран е извештајот за промени во главнина кај ентитетот за деловната година.
- Елабориран исто така ќе биде и извештајот за парични текови како дел од сетот на финансиските извештаи кој ги обработува паричните текови и средства на ентитетот.
- Како дел од сетот на финансиските извештаи ќе бидат обработени и сметководствените политики и принципи кои што се користат при формирање на финансиските извештаи, тие се дел од политиката на менаџментот.
- Дел од финансиските извештаи претставуваат и објаснувачките белешки кои подобро и појасно ги објаснуваат одредени настани и трансакции кои можат да бидат нејасни за корисниците на финансиските извештаи.
- И како заокружување на оваа глава ќе биде објаснет и годишниот извештај на работењето и на тој начин ќе бидат опфатени сите делови од сетот на финансиските извештаи.

3.1. Сет на финансиски извештаи кои се предмет на ревизорско испитување

Меѓународниот сметководствен стандард 1 - Презентирање на финансиските извештаи, ја пропишува основата за презентирање на финансиските извештаи за општа намена за да се обезбеди споредливост како со финансиските извештаи на ентитетот од претходни периоди така и со финансиските извештаи на други ентитети.

Ентитетот треба да го применува овој Стандард за подготвување и презентирање на финансиски извештаи за општа намена во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ).

Задолжителни компоненти на финансиските извештаи според Меѓународните стандарди за финансиско известување се:

- Извештај за финансиска состојба (Биланс на состојба);
- Извештај за финансиска успешност (Биланс на успех);
- Извештај за сеопфатната добивка;
- Извештај за промени во главнината;
- Извештај за паричниот тек;
- Сметководствени политики и објаснувачки белешки кон финансиските извештаи;
- Годишен извештај за работењето на друштвото.

Сите делови на финансиските извештаи се меѓусебно поврзани бидејќи објаснуваат различни аспекти на исти трансакции или други настани. Секој од извештаите обезбедува информации кои се разликуваат од останатите, но ниту еден извештај не ги дава сите информации неопходни за конкретните потреби на корисниците. Освен овој главен сет на финансиски извештаи, деловните ентитети можат да го презентираат и финансискиот преглед направен од страна на менаџментот. Во тој финансиски преглед можат да бидат вклучени дополнителни информации кои ги нема во финансиските извештаи, како на пример какво е опкружувањето во кое функционира деловниот ентитет, дали има промени во опкружувањето, како ентитетот се прилагодил на тие промени, и слично. Сите овие дополнителни извештаи се со цел подобро и повистинито

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

да се долови состојбата на ентитетот, а сето тоа е од големо значење на корисниците за донесување на правилни деловни одлуки.

Финансиските извештаи претставуваат структурирано прикажување на финансиската состојба и финансиската успешност на еден ентитет. Целта на финансиските извештаи е да обезбедат информации за финансиската состојба, финансиската успешност и паричните текови на ентитетот кои се корисни за широк круг на корисници во донесувањето на економски одлуки. Финансиските извештаи исто така ги покажуваат резултатите од управувањето на раководството со ресурсите кои му се доверени.

Финансиските извештаи обезбедуваат информации за:

- ✓ Средствата.
- ✓ Обврските.
- ✓ Главнината.
- ✓ Приходи и расходи, вклучувајќи добивки и загуби.
- ✓ Уплати од и распределби на сопствениците во нивното својство на сопственици.
- ✓ Паричните текови на ентитетот.

Овие информации, заедно со другите информации во белешките, им помагаат на корисниците на финансиски извештаи во предвидувањето на идните парични текови на ентитетот, а посебно нивниот временски распоред и сигурност. Ентитетот треба да го прикажува со еднаква важност секој од финансиските извештаи во комплетниот сет на финансиски извештаи.

3.1.1. Извештај за финансиската состојба (Биланс на состојба)

Извештајот за финансиска состојба ги покажува сите средства и извори на средства на еден деловен ентитет во определен момент. Тој е единствен финансиски извештај кој што се однесува на единствен момент, бидејќи „ја покажува состојбата на компанијата во даден момент“.³⁷

³⁷ Косаркоска Д., Симонческа Л., Анализа на финансиски извештаи, Факултет за туризам и угостителство – Охрид, 2011 година, стр. 3

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Овој извештај претставува финансиски извештај кој ја рефлектира солвентноста на деловниот ентитет и истиот претставува табеларен преглед на средствата со кои располага претпријатието, од една страна, и капиталот и обврските, од друга страна. Со други зборови билансот на состојба е составен од два дела и тоа од актива т.е. средства кои можат да бидат постојани, тековни и долгорочни вложувања и од пасива т.е. од обврски и капитал.

Овој извештај е многу важен бидејќи ни дава слика за работењето на деловниот субјект во одреден момент т.е. на одреден ден. Ваквиот извештај деловните субјекти го користат за планирање на капиталот за во наредните периоди, за формирање на стратегиски планови за тоа каде и на кој начин најрационално да ја искористат добивката од тековната година, дали истата да ја реинвестираа, дали да ја искористат за проширување на бизнисот, за набвака на нови машини итн.

Билансот на состојба на еден деловен ентитет има два дела и тоа: **актива** и **пасива**. Овие два дела треба да се наоѓаат во равенство, односно потребно е да се почитува правилото на рамнотежа, каде што активата ни е еднаква на пасивата, или средствата ни се еднакви на обврските плус сопствениот капитал.

АКТИВА = ПАСИВА

СРЕДСТВА = ОБВРСКИ + СОПСТВЕН КАПИТАЛ

Активата ги содржи средствата со кои располага деловниот ентитет, односно се она што деловниот ентитет го поседува и контролира (тековни средства и основни или постојани средства). Средствата се слика на сè она со што располага компанијата: земјиште, згради, опрема, побарувања од купувачите, залихи, пари и парични еквиваленти – кои може да и донесат идни економски користи на организацијата.

Идните економски користи овозможуваат средствата директно или индиректно да придонесат за прилив на пари и парични еквиваленти на

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

ентитетот. Идните економски користи кои се вградени во средствата можат да се слеат во ентитетот на различни начини.

Карактеристики на активата на билансот на состојба се следните:

- Ресурси кои имаат потенцијал да генерираат идни готовински приливи или да ги намалат идните готовински одливи
- Набавени се во претходни трансакции
- Можат да бидат проценети со задоволителна прецизност.³⁸

Делот од извештајот за финансиска состојба кој ги содржи средствата и ги задоволува претходно наведените карактеристики, се дели на³⁹:

- ✓ Постојани (фиксни, долгорочни) средства, и
- ✓ Обртни (тековни, краткорочни) средства.

Разликата помеѓу постојаните и обртните средства се состои во следното⁴⁰:

- Средството ќе биде распоредено како краткорочно доколку се очекува истото да биде потрошено во редовниот тек на оперативниот циклус на компанијата или во период до 12 месеци, односно средството ќе биде класифицирано како долгорочно ако истото се потроши во период од повеќе оперативни циклуси, односно во период подолг од 12 месеци.
- Средството е краткорочно доколку примарно се чува со цел за продажба во рок од 12 месеци, а доколку се држи заради продажба која ќе се оствари во период подолг од 12 месеци, средството треба да се класифицира како долгорочно, и
- Средството е краткорочно доколку се во прашање пари или парични еквиваленти чија употреба не е ограничена.

³⁸ <http://www.scribd.com/doc/74949524/Prezentacija-Bilans-Na-Sostojba-i-Uspeh>

³⁹ Knezevic G., Analiza finansiskih izvestaja, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009, str.11

⁴⁰ Ѓоргиева – Трајковска доц. д-р О., Колева Б., Анализа на финансиски извештаи, Економски факултет, Штип, 2013, стр. 37

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Од **пасивата** на билансот на состојба можат да се добијат информации за потеклото на средствата, дали станува збор за сопствени или туѓи извори, како и информации за финансиската конституција на претпријатието. Пасивата ги прикажува долговите или обврските на претпријатието, дел од пасивата се обврските и капиталот.

Карактеристики на пасивата се следните⁴¹:

- се очекува тие да доведат до идни готовински одливи или да ги намалат идните готовински приливи;
- претставуваат резултат на веќе реализирани трансакции и не можат да се избегнат.

Во согласност со меѓународните сметководствени стандарди, **обврските** се дефинираат како сегашна облигација на ентитетот кои произлегуваат од минати настани, чиешто подмирување се очекува да резултира во одлив на ресурси на ентитетот кои содржат економски користи.

Капитал е остаток на учество во средствата на деловен субјект по одземање на сите негови обврски. Капиталот може да биде сопствен или пак позајмен капитал.

Во билансот на состојба средствата и обврските можеме да ги разграничимо како тековни средства и тековни обврски и нетековни средства и нетековни обврски.

“Средството треба да се класифицира како тековно средство кога:

- ✓ се очекува да биде реализирано или се чува за продажба или за потрошувачка во нормалниот тек на оперативниот циклус на претпријатието⁴²;
- ✓ се чува главно за трговски цели или краткорочно и се очекува да биде реализирано во текот на дванаесет месеци од датумот на билансот на состојба; или

⁴¹ <http://www.scribd.com/doc/74949524/Prezentacija-Bilans-Na-Sostojba-i-Uspeh>

⁴² Оперативен циклус на едно претпријатие претставува времето помеѓу стекнувањето на материјали кои влегуваат во процесот и нивна реализација во пари или во инструмент кој лесно може да се конвертира во пари.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

- ✓ со пари или парични еквиваленти кои не се ограничени во својата употреба⁴³.

Сите оние средства кои што не се сместени во групата на тековни средства, се нетековни средства. Тука се вбројуваат материјалните, нематеријалните, оперативните, како и финансиските средства кои што се од долгорочна природа.

„Обврската треба да биде класифицирана како тековна обврска кога:

- ✓ се очекува да биде платена во нормалниот тек на оперативниот циклус на претпријатието; или
- ✓ треба да се плати во рок од дванаесет месеци од датумот на билансот на состојба“.⁴⁴

Исто како и за тековните средства така и за нетековните средства сите оние обврски кои не се вбројани во групата на тековни обврски, спаѓаат во групата на нетековни обврски.

„Во билансот на состојба треба да бидат вклучени следните ставки:

- ❖ недвижности постројки и опрема
- ❖ нематеријални средства
- ❖ финансиски средства
- ❖ залихи
- ❖ побарувања од купувачи и други побарувања
- ❖ пари и парични еквиваленти
- ❖ обврски спрема добавувачи и други обврски
- ❖ обврски за даноци
- ❖ резерви
- ❖ нетековни обврски кои носат камата емитиран капитал и резерви.“⁴⁵

⁴³ Прирачник за сметководство според МСС со практични примери од класа 0 до класа 9, Економско правен консалтинг, Скопје, 2005, стр. 54

⁴⁴ Прирачник за сметководство според МСС со практични примери од класа 0 до класа 9, Економско правен консалтинг, Скопје, 2005, стр. 55

⁴⁵ 1 USAID/Accounting Reform Project, Проект за реформи во сметководството, Обука за ревизија II, 2002, Глава IV, стр. 4

Денес речиси во сите земји се применува рапортната (вертикална) форма на презентација на извештајот за финансиска состојба, во која прво се презентираат средствата на компанијата, а потоа и нивните извори (капиталот и обврските).

Билансот на состојба обезбедува информации во врска со способноста на деловниот субјект да ги измирува краткорочните обврски. Инвеститорите најчесто се заинтересирани дали деловниот субјект остварува добивка и дали исплаќа дивиденда. Исто така, некои од овие информации инвеститорите ќе можат да ги добијат и од билансот на успех.

3.1.2 Извештај за финансиската успешност (Биланс на успех)

Билансот на успех уште се нарекува и биланс на добивка и загуба и истиот покажува колку деловниот субјект остварил или изгубил приходи за определен временски период што обично опфаќа период од една година. Извештајот за финансиска успешност го покажува успехот или неуспехот во работењето на деловниот субјект. „Билансот на успех, всушност, претставува преглед на приходите и расходите, групирани според определени принципи“⁴⁶. Во билансот на успех, покрај вкупните приходи и расходи, се пресметуваат и вкупните предвидени даноци кои треба да се исполнат до крајот од тековната година, за да се утврди конечниот биланс на успешност или неуспешност на деловниот субјект.

Билансот на успех исто како и Билансот на состојба секогаш мора да биде во рамнотежа што се изразува преку следните равенки:

$$\text{расходи} = \text{приходи} + \text{загуба}$$

$$\text{приходи} = \text{расходи} + \text{добивка}$$

⁴⁶ Талеска, С., „Финансиско сметководство“ – Прилеп, 2002 година стр.29

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

За Билансот на успех карактеристично е тоа што може да се пресмета и финансискиот резултат на работењето на деловниот субјект. Имено финансискиот резултат преставува разлика меѓу приходите и расходите. Притоа деловниот субјект остварува добивка кога приходите што се остварени од деловните активности се поголеми од расходите на деловниот ентитет. Од друга страна пак деловниот субјект работи со загуба кога расходите на ентитетот се поголеми од остварените приходи во одреден период.

Билансот на успех претставува доста значаен финансиски извештај кој што им нуди низа значајни информации на сите корисници. Менаџментот на деловниот ентитет со анализа на билансот на успех доаѓа до информации за тоа дали е остварена добивка или загуба во текот на работењето на деловниот ентитет и колку таа изнесува.

Елементи кои што се директно поврзани со билансот на успех се приходите и расходите.

Приход е зголемување на економските користи во текот на сметководствениот период во вид на приливи или зголемување на средствата или намалување на обврските кои резултираат во зголемување на главницата, освен оние кои се однесуваат на придеонесите од учесниците во главницата. Главна цел на ревизорот при испитување на приходите е да се проучи и оцени системот на интерните контроли во поглед на приходите и да се изврши испитување за да се утврди дали сите остварени приходи се прокнижени, односно дали сите прокнижени приходи се и остварени и да се утврдат и разјаснат одделните износи и поединечните категории на приходи.

Расходите се намалувања на економските користи во текот на сметководствениот период во вид на одливи или намалување на средства или зголемување на обврски кои резултираат во намалување на главницата, освен оние кои се однесуваат на учесниците во главницата. Кај расходите пак, најзначајни се трошоците што се однесуваат на реализираните производи и услуги, како и на трговските стоки. Што се однесува до останатите трошоци ревизорот во прв ред ги анализира и оценува интерните контроли, при што настојува да утврди дали соодветните расходи биле пресметани во определениот временски период.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Добивка/Загуба е резултат од работењето на ентитетот кој што е пресметан врз основа на остварените приходи и расходи во извештајниот период.

Кога се зборува за финансиските извештаи потребно е да се потенцира дека добивката претставува вишок на приходи над трошоците. Од друга страна во случај кога остварените приходи се помали од трошоците, деловниот субјект работи со загуба. Појавата на загуба може да биде предизвикана од интерни и екстерни фактори. Како интерни фактори можат да бидат следните: неискористеност на капацитетот, погрешен избор на технологија и средства за работа, недостаток на обучен и квалитетен кадар и сл.

Конечниот резултат од активностите на деловниот ентитет е претставен со нето добивката искажана на крајот од билансот на успех.

Деловниот субјект во почетокот на своето работење може да има почетни инвестиции кои се доста високи, па затоа билансот на успех може во првите години од работењето да прикажува негативен резултат, односно да е во загуба, што не значи дека бизнисот не е исплатлив на долг рок. Но доколку и по четвртата или петтата година од работењето на деловниот ентитет сè уште работи со загуба, се поставува прашањето дали бизнисот е воопшто исплатлив и рентабилен и дали треба да се продолжи со тој бизнис.

3.1.3 Извештај за сеопфатна добивка

Извештајот за сеопфатната добивка ги прикажува сите добивки или загуби на деловниот ентитет, вклучувајќи ги и оние што не се прикажани во билансот на успех. Според тоа, сеопфатната добивка претставува поширок поим од добивката за финансиската година, прикажана во билансот на успех.

Сеопфатната добивка е збир на нето добивката и сите други добивки и загуби што не се прикажани во билансот на успехот .

„Така, извештајот за сеопфатната добивка, покрај добивката за финансиската година, ги вклучува и сметките за ревалоризациски резерви, како што се:

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

- неостварените добивки или загуби на средствата расположливи за продажба;
- добивките или загубите што произлегуваат од преведувањето на финансиските извештаи за работењето на банката во странство;
- неостварените промени во објективната вредност на инструментите за заштита од ризикот од паричните текови
- резервата за курсните разлики од вложувањата во странско работење; уделот во останатите добивки или загуби од придружените друштва (што не се прикажуваат во билансот на успех) итн.⁴⁷

3.1.4.Извештај за промени во главнината

Станува збор за нов извештај кој е потребно да се презентира како одвоена компонента на финансиските извештаи. Извештајот за промена на капиталот е четвртиот составен дел на финансиските извештаи и пред се е наменет за сопствениците на капиталот. Овој извештај се составува како посебен извештај и во него како минимум позиции се искажуваат:⁴⁸

- ✓ нето добивката или загубата од пресметковниот период
- ✓ ставките на приходите и расходите кои не влегуваат во билансот на успех туку се признаваат во корист или на товар на капиталот и
- ✓ збирниот ефект од промената во сметководствената политика.

Ревизорот ги споредува почетното и крајното салдо на сметките, потоа ги анализира сметките кои предизвикале промени во структурата на капиталот. Овој извештај е еден вид спојна врска помеѓу билансот на состојба и билансот на успех.

Овој извештај се составува како посебен извештај и ги содржи следните информации⁴⁹:

- ✓ Вкупната сеопфатна добивка за периодот, прикажувајќи ги одвоено вкупните износи што им се припишуваат на

⁴⁷ Горан Петревски, *Управување со банките* - второ издание, Скопје: Економски факултет, 2011, стр. 42-

⁴⁸ Димитрова, Ј., *Ревизија (теоретски и практични аспекти)*, Штип, 2013 година, стр.62

⁴⁹ Информатор, Агенција Про Агенс, април, 2011

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

сопствениците на деловниот ентитет и на неконтролираното учество (сопствениците на малцински удели);

- ✓ За секоја компонента на главнината, ефектите од ретроспективната примена на промените на сметководствените политики или ретроспективното корегирање на износите признати согласно МСС 8;
- ✓ За секоја компонента на главнината, усогласувањето меѓу сметководствените вредности на почетокот и на крајот на периодот, со одвоено прикажување на секоја промена која е резултат на: добивката или загубата, секоја ставка на останатата сеопфатна добивка, износите на трансакциите со сопствениците во нивното својство на сопственици, прикажувајќи ги одвоено уплатите на влогот на сопствениците и распределбите на сопствениците и промените во сопственичкото учество во подружници кои не резултираат во губење на контрола.

Извештајот за промени во главнината се користи како компонента на финансиските извештаи од 1999 година и овој извештај ги покажува сите промени во капиталот дури и оние кои немаат одраз во другите финансиски извештаи и затоа е многу важен дел на сетот на финансиски извештаи.

Овој извештај содржи и информации за капиталните трансакции, салдото на акумулираната добивка или загуба на почетокот на периодот и на денот на билансот на состојба, како и движењето на капиталот за периодот и промената и состојбата на секоја класа на акционерски капитал, емисионите премии и резервите на почетокот и на крајот на периодот и многу други корисни информации. Корисниците на извештајот за промени во капиталот се информираат за промените во капиталот кои што настанале меѓу два периода.

Секој деловен ентитет е должен да го подготви Извештајот за промени во капиталот барем еднаш годишно, а најчесто и полугодишно и квартално. Иако не е дел од класичните финансиски извештаи, во поново време редовно се јавува како дел од годишните извештаи на акционерските друштва.

3.1.5 Извештај за паричниот (готовински) тек

Извештајот за паричен тек претставува изведен финансиски извештај бидејќи настанува со прераспределување на позициите од билансот на состојба и билансот на успех. Паричните текови се сметаат за најважна компонента на еден деловен ентитет затоа што доколку на компанијата и недостига парични средства на краток рок таа не може да одговори на своите достасани тековни обврски, а на долг рок таквата состојба може да доведе до несолвентност и стечај на деловниот ентитет.

Информациите за паричните текови на ентитетот им користат на корисниците на финансиските извештаи за обезбедување на основа за проценка на можностите дали ентитетот е способен да генерира пари и парични еквиваленти како и потребите на ентитетот да ги користи тие парични текови. Овој извештај објаснува од каде доаѓаат паричните средства и каде се трошат во определен временски период.

Овој финансиски извештај е многу важен за деловните ентитети и затоа тие редовно го изработуваат и посветуваат доста време за негово анализирање.

Извештајот за парични текови⁵⁰ ни дава приказ на сите приливи и одливи на парични средства во и од деловниот ентитет во текот на определен временски период. Ваквиот извештај е регулиран со МСС 7, кој ги пропишува правилата за негова изработка и класификација.

Деловните ентите мора да го изготвуваат извештајот за парични текови како составен дел на другите финансиски извештаи и тоа за секој период за кој што се составуваат т.е изготвуваат финансиските извештаи. Од него произлегуваат информации кои им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да ги оценат промените во нето средствата на деловниот ентитет, финансиската структура, како и способноста на деловниот

⁵⁰ Парични текови – се приливи и одливи на пари и парични еквиваленти. Пари – опфаќаат пари во касата и депозити по видување. Парични еквиваленти – се краткорочни, високо ликвидни вложувања кои брзо можат да се конвертираат во познати износи на пари и кои се предмет на безначаен ризик во промената на нивната вредност.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

ентитет да влијае врз износите и навременоста на паричните текови како би се адаптирал на промените на условите и можностите.

Паричните текови кои се прикажуваат во овој извештај се однесуваат на одреден временски период, па затоа овој извештај се третира како периодичен извештај.

Извештајот за паричните текови го сочинуваат три дела и тоа:

- паричен тек од оперативни активности
- паричен тек од вложувачки активности
- паричен тек од финансиски активности



Слика бр.9: Тековите на средствата во претпријатието

Извор: Арсов С., Финансиски менаџмент, Економски факултет – Скопје, 2008
година, стр. 9

Figure num. 9: Company asset flows

Source: Arsov S., Financial Management, Faculty of Economics - Skopje, 2008,
page. 9

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Паричен тек од оперативни активности

Паричните текови од оперативни активности произлегуваат од основната дејност на деловниот ентитет, „односно од три групи трансакции: финансискиот резултат, промените на средствата и промените на обврските“.⁵¹ Износот на парични текови од оперативни активности ни покажува дали активностите на деловниот ентитет генерирале доволно парични средства за да може да се исплатат заемите, дивидендите и дали може да се вршат нови вложувања без ангажирање на надворешни извори на финансирање.

Оперативни активности директна VS индиректна метода

Директна метода

Индиректна метода

- * Дава информации кои можат да се користат за оценка на идните парични текови. За главните класи на бруто приливите и бруто одливите можат да се добијат:
- * Од сметководствената евиденција, или
- * По пат на корегирање на приходите од продажба, трошоците на продажба (камати и слични приходи и расходи за камати и слични такси за некоја финансиска институција) и останатите ставки во добивката или загубата за:
 - (i) Промените на залихите и оперативните побарувања и обврските.
 - (ii) Други непарични ставки.
 - (iii) Други ставки за кои паричните ефекти се вложувачки или финансиски парични текови.

- × Нето паричните текови се определуваат по пат на корегирање на нето добивката или загубата за ефектите од:
- × Промените во залихите и оперативните побарувања и обврски во текот на периодот.
- × Непарични ставки како што се амортизација, резервирања, одложени даноци, нереализирани курсни признаени добивки или признаени загуби, нераспределени добивки на придружени ентитети.
- × Сите други ставки за кои паричните ефекти се вложувачки или финансиски парични текови.
- × Алтернативно, нето паричните текови можат да се презентираат по пат на искажување на приходите и расходите обелоденети во добивката или загубата и промените во залихите, оперативните побарувања и обврски во текот на периодот.

Слика бр.10 Оперативни активности директна VS индиректна метода

Figure num. 10 Operating activities direct VS indirect method

Паричен тек од вложувачки активности

Овде се опфатени сите оние приливи и одливи на готовина кои што произлегуваат од вложувања во, или продажба на постојани средства, вклучувајќи и вложувања во хартии од вредност и нивна продажба.

⁵¹ http://mk.wikipedia.org/wiki/Извештај_за_паричните_текови

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Паричен тек од финансиски активности

Паричните текови од финансиски активности „произлегуваат од активностите поврзани со обезбедување на потребните финансиски средства и сервисирањето на обврските кои произлегуваат од овие активности. Станува збор за приливите по основ на долгорочни кредити, емисија на хартии од вредност, исплата на дивиденда за емитуваните акции, како и исплата на главница на достасаните долгорочни кредити и обврзници“.⁵²

Ревизорот ги разгледува отплаќањата на кредитите, дали реално се прокнижени, исто така ги разгледува и дадените заеми од страна на компанијата на други, трети лица. Доколку пак фирмата има исплатено дивиденда се разгледува кога и како е извршено исплаќањето од страна на ентитетот.

При самата изработка на извештајот за паричните текови може да се користи една од следните две методи:

- ❖ директен метод
- ❖ индиректен метод



Слика бр. 11 Директен и индиректен метод

Figure num. 11 Direct and indirect method

⁵² http://mk.wikipedia.org/wiki/Извештај_за_паричните_текови

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Главните класи на бруто паричните примања и на бруто паричните плаќања се обелоденуваат со директен метод. Тој ни дава и можност за оценка на идните парични текови, за разлика од индиректниот метод, кој што ни дава информации, врз основа на кои што може да се изврши оценка на идните парични текови. МСС го препорачуваат директниот метод, иако во пракса почесто се употребува индиректниот метод.

Извештајот за паричните текови е единствен извештај, каде што како основа за негова изработка претставува наплатената реализација, за разлика од другите извештаи, каде што како основа за нивна изработка се јавува начелото на фактурираната реализација.

3.1.6 Објаснувачки белешки кон финансиските извештаи

Сите оние информации кои што не можат или не мораат да се објават во финансиските извештаи, се објавуваат во белешките кон финансиските извештаи. Нивната изработка најчесто е одговорност на менаџментот. Белешките кон финансиските извештаи треба да бидат презентирани на систематски начин. Секоја ставка од другите финансиски извештаи треба да се поврзани со соодветна информација презентирана во белешките кон финансиските извештаи.

Белешките кон финансиските извештаи потребно е:

- „да презентираат информации за основата за подготвување на финансиските извештаи и специфичните сметководствени политики кои се избрани и применети за значајни трансакции и настани;
- да ги обелоденат информациите барани во МСС кои не се презентирани на друго место во финансиските извештаи
- да обезбедат дополнителни информации кои не се презентирани во рамките на финансиските извештаи, но не се неопходни за објективно презентирање“.⁵³

⁵³ Прирачник за сметководство според МСС со практични примери од класа 0 до класа 9, Економско правен консалтинг, Скопје, 2005, стр. 81

Белешките ги вклучува информациите кои мора да бидат обелоденети според меѓународните сметководствени стандарди и други обелоденувања кои се потребни за да може да се оствари објективно презентирање.

Сите информации во белешките кон финансиските извештаи треба да бидат одраз на вистинити и објективни вредности. Белешките кон финансиските извештаи се разликуваат, односно се посебни за секој конкретен случај и нема правило како да се постапи во секој конкретен случај. Тоа би зависело само од креативноста на менаџментот и се разбира да бидат во согласност со законските прописи и МСС.

3.1.7 Годишен извештај на работењето

По истекот на деловната година извршните членови на одборот на директорите односно членовите на управниот одбор му поднесуваат на одборот на директорите, односно на надзорниот одбор покрај годишна сметка и годишните финансиски извештаи и годишен извештај за работењето на друштвото. (член 352 став 1 од ЗТД).

Годишната сметка, финансиските извештаи и годишниот извештај за работа на друштвото во претходната деловна година се разгледуваат и усвојуваат на годишното собрание на акционери. Во годишниот извештај за работата на друштвото во претходната деловна година, органот на управување има обврска објективно да ги презентира и да ги објасни главните фактори и околностите коишто влијаеле на определувањето на работењето.

Годишниот извештај вообичаено ги содржи податоците кои не се присутни во останатите финансиски извештаи, а ако можат да имат значајно влијание врз идното работење на деловниот ентитет. Во овој извештај се дава приказ на сите надворешни и внатрешни фактори кои имаат посредно или непосредно влијание на работењето на друштвото во изминатата деловна година.

Ваквиот извештај не е биланс што значи менаџментот сам ја изготвува неговата содржина, форма и начин на презентација, но притоа придржувајќи се

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

до основните барања пропишани во Законот за трговски друштва и сметководствени стандарди.

Годишниот извештај на работењето треба да одговори на следните прашања:

- ✓ Какви се остварените резултати во однос на планираното
- ✓ Во кој правец да се насочи идното работење.

Во годишниот извештај на друштвото се објавуваат:

- примањата на секој извршен член на одборот на директори и на член на управниот одбор, односно надоместокот на неизвршните членови на одборот на директори и на членовите на надзорниот одбор.
- детални податоци за примањата во други друштва (плата, надоместоци на плата, надоместоци за членство, бонус, осигурувања и други права) за извршните членови на одборот на директори, членовите на управниот одбор, неизвршните членови на одборот на директори и членовите на надзорниот одбор, доколку истите членуваат во органи на управување на други друшта.
- детални податоци за вработувањето за извршните членови на одборот на директори, членовите на управниот одбор, неизвршните членови на одборот на директори и членовите на надзорниот одбор, доколку истите имаат засновано работен однос кај други работодавачи.

Овластениот ревизор треба да изрази мислење дека годишниот извештај односно консолидираниот извештај е конзистентен со годишната сметка и финансиските извештаи за истата деловна година.

3.1.8 Сметководствени политики и основни сметководствени принципи врз основа на кои се подготвуваат финансиските извештаи

За да можат корисниците на финансиски извештаи да донесат правилни деловни одлуки во своето работење, тие имаат потреба од квалитетни и точни информации кои ги добиваат. Затоа денес освен основните финансиски

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

извештаи се поголемо значење и примена имаат и белешките кон финансиските извештаи.

За да може да се обезбедат информации дека финансиските извештаи даваат релевантни и веродостојни информации потребно е да се осврнеме и потприме на сметководствените политики. Од аспект на менаџментот, сметководствените политики се најверојатно најмистичната област со која тој мора да се занимава. Согласно дефиницијата во речникот на Меѓународниот стандард за финансиско известување за мали и средни ентите МСФИ за МСЕ, сметководствените политики претставуваат: „Специфични принципи, основи, конвенции, правила и практики кои ги применува ентитетот при подготвување и презентирање на финансиските извештаи”.

Парафразирано, сметководствените политики го дефинираат нашиот избор на сметководствениот третман на одредени ставки и трансакции таму каде што таквиот избор е дозволен со регулативата.

Ентитетот треба да ги избере и применува своите сметководствени политики конзистентно за слични трансакции, други настани и услови, освен во случаи кога некој МСФИ посебно бара или дозволува категоризација на ставки за кои може да бидат соодветни различни политики. Доколку некој МСФИ бара или дозволува таква категоризација треба да се избере и применува соодветна сметководствена политика конзистентно за секоја категорија.

Корисниците на финансиските извештаи имаат потреба да бидат во можност да ги споредуваат финансиските извештаи на ентитетот во рамките на определен временски период за да ги идентификуваат трендовите во неговата финансиска состојба, успешноста во работењето и паричните текови. Поради тоа, истите сметководствени политики се применуваат во секој период и од еден период до друг, освен во случај кога промената во сметководствената политика е неизбежна и со закон утврдена.

Како основни сметководствени принципи и претпоставки, врз основа на кои се врши подготовка на финансиските извештаи, се јавуваат следните:

- ✓ Принцип на континуитет
- ✓ Принцип на пресметковна основа во сметководството
- ✓ Принцип на конзистентност

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

При подготовка на финансиските извештаи менаџментот мора да ја процени способноста на ентитетот да продолжи со своите активности применувајќи го принципот на континуитет. Ентитетот има континуитет освен кога менаџментот има намера да го ликвидира ентитетот односно да ги прекине неговите активности. Во проценката дали принципот на континуитет е соодветен, менаџментот ги зема во предвид сите расположиви информации за иднината, за најмалку 12 месеци од известувачкиот датум. Принципот на континуитет може да е запазен дури и тогаш кога ентитетот е во финансиски потешкотии. Сепак, кога постојат значајни несигурности кои се поврзани со настани или услови кои фрлаат значаен сомнеж врз способноста на ентитетот да продолжи според принципот на континуитет, ентитетот мора да ги обелодени таквите несигурности.

При подготовката на сите финансиски извештаи потребно е да се почитува **принципот на континуитет**. Континуитетот означува неограниченост во времето на деловното работење на ентитетот. Од друга страна пак, трансакциите и настаните треба да се признаваат тогаш кога тие ќе настанат. На тој начин финансиските извештаи се подготвени врз **пресметковна основа во сметководството**, со исклучок на извештајот за парични текови, кај кој не се користи пресметувачката основа. Според овој принцип, ставките се признаваат како средства, обврски, главнина, приходи или расходи доколку тие ги исполнуваат дефинициите и критериумите за нивно признавање. Потребно е да постои **конзистентност** во презентирањето, за да на тој начин се овозможува споредливост на финансиските извештаи за различни временски периоди. Во случаи каде што промените се неопходни, финансиските извештаи од периодот пред создавањето на промената потребно е да се прилагодат, како би се зачувала конзистентноста.

Финансиските извештаи се многу важни како за внатрешните така и за надворешните корисници на финансиските извештаи бидејќи тие се богати со информации кои што врз основа на тие информации донесуваат рационални одлуки битни за нив.

ГЛАВА 4 - КОРИСНИЦИ НА ИНФОРМАЦИИТЕ СОДРЖАНИ ВО ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

Во оваа глава:

- Ќе бидат елаборирани некои од корисниците на финансиските извештаи т.е. стеихолдерите, кои ги користат финансиските извештаи при одлучување за инвестирање во некои деловни зделки.
- Ќе бидат обработени сопствениците на претпријатието како први корисници на финансиските извештаи, бидејќи за нив финансиските извештаи се многу важни за да знаат до каде се со нивниот бизнис.
- Потоа ќе бидат обработени сегашните и потенцијалните кредитори и инвеститори како корисници на финансиските извештаи.
- Деловните партнери ќе бидат обработени бидејќи секој сака да знае со кого работи и со кого би требало да работи во иднина.
- Исто така како корисници на финансиските извештаи ќе бидат елаборирани и државата, вработени како и јавноста.

4.1 Корисници на информациите од финансиските извештаи

Улогата на ревизорската професија е многу значајна бидејќи воспоставува врска помеѓу клиентот т.е. деловниот ентитет и корисниците на финансиските извештаи и овозможува функционирање на стопанскиот систем на конкретната национална економија. Ревизијата на финансиските извештаи треба да обезбеди независно, објективно, компетентно, аргументирано и непристрасно мислење на ревизорот, изразено во извештајот за извршена ревизија, со кој се зголемува кредибилитетот на презентираниите финансиски извештаи, а со самото тоа ги штити и интересите на корисниците на тие финансиски извештаи.⁵⁴

Со развојот на организациите доаѓа до потреба за објавување на финансиските извештаи заедно со ревизорските мислења. Има случаи кога лице кое сака да инвестира во одредена компанија е надвор од неговата држава во тој случај на располагање ги има информациите кои би ги добил преку интернет, меѓутоа како примарни и точни податоци се земаат финансиските извештаи и показателите за работењето на компанијата, затоа од голема важност е истите да бидат ревидирани.

Постојат голем број на интерни и екстерни корисници на финансиските извештаи кои своите одлуки ги темелат врз основа на дадените ревизорски мислења за конкретната фирма. Токму затоа ревизорското мислење е од витално значење за корисниците на финансиските извештаи и тоа мора да биде точно и објективно.



Сопственици на претпријатијата

Како корисници на финансиските извештаи се **сopствениците на претпријатијата** бидејќи тие се оние кои вложуваат пари во компанијата. Сопствениците сакаат да знаат дали нивната компанија рационално и правилно ги троши средствата кои тие ги вложиле. Сакаат да знаат дали нивното претпријатие остварува добивка и на што се трошат нивните пари. Тие сакаат да добијат реална и вистинска слика за работењето на компанијата

⁵⁴ Ацески, Б, Трајкоски, Б, „Интерна и екстерна ревизија“, Прилеп, 2003, стр.38

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

бидејќи во спротивно се загрозува интересот на секој што има вложено во организацијата.

Сопствениците ги користат следните информации од ревидираните финансиски извештаи:

- ✓ Видот и обемот на паричните текови;
- ✓ Бруто и нето-профитна маржа;
- ✓ Реинвестираната добивка и нејзината намена;
- ✓ Остварената бруто и нето-добивка;
- ✓ Начинот на распределба на добивката;
- ✓ Плановите и насоките за работење во наредниот период и сл.



Менаџмент на претпријатието

Менаџментот на претпријатието ги користи ревидираните финансиски извештаи за да добие реална и вистинска слика за работењето на ентитетот. Со помош на финансиските извештаи и ревизорското мислење менаџментот добива слика за областите каде може да се развива компанијата, како и мерки кои може да се преземат за да се решат проблемите. Ревидираните финансиски извештаи им овозможува на менаџментот:

- ✓ Да ја оценува целокупната ефикасност на работењето;
- ✓ Да го заштитува имотот на компанијата и го минимизира ризикот од измами;
- ✓ Исто така влијае врз унапредување на точноста и сигурноста на сметководствените податоци и информации, кои претставуваат подлога за одлучување;
- ✓ Укажува на примената на интерните акти и упатства на компанијата и сл.



Инвеститори

Потоа овде се и потенцијалните и сегашните инвеститори и кредитори како корисници на финансиските извештаи. **Инвеститорите** пред

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

да направат некој деловен потфат се заинтересирани за анализирање на финансиските извештаи на конкретната фирма за да знаат со каков ризик се соочуваат и дали може да веруваат во рентабилноста на таа фирма. Токму затоа ревидираните финансиски извештаи се клучни за нивната одлука.



Кредитори (Банки)

Исто така и **кредиторите** пред да им одобрат одреден кредит на фирмите сакат да ги разгледат финансиските извештаи за да дознаат за нивната ликвидност и солвентност односно да бидат сигурни дали тие компании ќе можат да си ги вратат своите средства и со каков ризик се соочуваат.

Финансиските институции во развиените пазарни економии воопшто не разговараат за кредитните барања на нивните комитенти, доколку, покрај другата документација, не достават и ревидирани финансиски извештаи. Иако банките најчесто кога одобруваат кредит се обезбедени со квалитетни хипотеки, сепак претпазливо го следат работењето на претпријатието, така што при нарушена кредитоспособност на клиентот тие бараат предвремена исплата на кредитот. Постојат и одредени служби во склоп на финансиските институции чија што работа е да ја проверуваат кредитоспособноста на клиентите.

Информациите преку кои банките ја проверуваат кредитоспособноста на деловниот субјект се следниве⁵⁵:

- ✓ Обемот на продажбата – остварените приходи од редовни активности;
- ✓ Бруто и нето-профитна маржа;
- ✓ Остварената бруто и нето-добивка;
- ✓ Реинвестираната добивка и нејзината намена;
- ✓ Видот и обемот на парични текови;
- ✓ Стапка на обрт на капиталот;
- ✓ Долг спрема капитал;
- ✓ Долг спрема вкупни средства;
- ✓ Мултипликатор на капиталот;

⁵⁵ О Димитрова д-р Јанка: „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“, Економски факултет – Штип, 2013год. стр.127

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

- ✓ Покриеност на камата
- ✓ Степенот на задолженост;
- ✓ Квантитет и структура на побарувањата/обврските;
- ✓ Плановите за развој во иднина и сл.



Деловни партнери

Финансиските извештаи и ревизорските мислења имаат посебна важност за **деловните партнери**, поради тоа што секое претпријатие пред да воспостави некоја деловна врска со новите партнери сака да се запознае со успешноста или неуспешноста на тоа претпријатие, односно поверодостојно да го утврди неговиот бонитет.



Државата

Ревидираните финансиски извештаи како и ревизорското мислење се важни и за **државата**. Реалната и објективната состојба на секој од деловните ентитети е важна за водење на адекватна фискална политика. Доброто сметководство и финансиско известување му помагаат на општеството во алокацијата на неговите ресурси на најефикасен начин, додека пак не точното известување врз основа на книговодствените податоци предизвикува загуба и неефикасност во работењето.



Вработените

Вработените во претпријатијата се исто така заинтересирани за финансиските извештаи и за работењето на деловните ентитети бидејќи тие сакаат да знаат дали компанијата е во можност да им ги исплати платите, да им даде некои бонуси, дали имаат стабилна работа и дали постои ризик од нивното отпуштање. Сите овие и многу други работи се важни за вработените и за нивната сигурност на деловните работни позиции.

Вработените ги користат следниве информации од ревидираните финансиски извештаи:

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

- Обемот на продажбата – остварените приходи од редовни активности;
- Приход по вработен;
- Просечни трошоци по вработен;
- Трошоци по вработени на единица продажба;
- Профит по вработен;
- Основни средства на вработен;
- Остварената нето-добивка;
- Видот и обемот на паричните текови;
- Плановите и насоките за работење во наредниот период и сл.⁵⁶



Јавноста

Јавноста исто така се јавува како значаен корисник на финансиските извештаи. Овластениот јавен сметководител претставува како една врска на доверба помеѓу луѓето во претпријатието и надвор од претпријатието. Треба да се има предвид дека финансиските извештаи претставуваат јавни документи што подразбира слободно располагање со информациите содржани во тие извештаи.

Можеме да елаборираме дека има голем број на корисници на финансиските извештаи меѓу кои се вбројуваат следниве видови:

- ✓ Сопствениците на претпријатието
- ✓ Менаџментот
- ✓ Сегашните и потенцијалните кредитори и инвеститори
- ✓ Деловните партнери
- ✓ Државата т.е. владата и владините институции
- ✓ Јавноста т.е. општеството како целина

Корисниците ги користат финансиските извештаи и очекуваат тие да им помогнат за следните работи:

⁵⁶ Димитрова д-р Јанка: „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“, Економски факултет – Штип, 2013 год. стр.126

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

- ✓ да го проценат степенот до којшто приходите биле доволни да ги покријат трошоците на работата;
- ✓ да ги проценат изворите и видовите на приходи;
- ✓ да и обезбедат на јавноста информации во врска со средствата кои се поседуваат во име на даночните обврзници, а посебно информации за сопственост и контрола, состав, состојба и одржување;
- ✓ да го проценат надзорот од страна на владата или субјектот на надлежноста и одржувањето на ресурсите.
- ✓ да ги проценат алокацијата и искористувањето на средствата;
- ✓ да го предвидат времето и обемот на протоците на готовински средства и идни готовински средства и условите за позајмување;
- ✓ да го проценат економското влијание на претпријатието врз економијата итн.

Квалитетот на информациите во финансиските извештаи ја детерминира корисноста на овие извештаи за корисниците. Како квалитативни карактеристики се:

- разбирливост,
- релевантност,
- материјалност,
- доверливост,
- комплетност и споредливост.

Разбирливоста како квалитативна карактеристика е важна бидејќи за да бидат корисни финансиските извештаи тие морат да бидат разбирливи за корисниците на финансиските извештаи. Тие морат да бидат прецизни, јасни и едноставни колку што е можно повеќе.

Релевантноста значи дека информацијата мора да им помогне на корисниците во донесувањето на нивните одлуки, односно мора да постои врска помеѓу обезбедените информации и потребите на корисниците. За да

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

биде релевантна, информацијата исто така мора да биде благовремена и доверлива.

Материјалноста означува дека финансиските извештаи треба да имаат информации кои се материјално значајни за корисниците на финансиските извештаи, а не некои непотребни информации. Материјалноста е термин користен да се опише важноста на информациите од финансиските тврдења за корисниците. Може да се процени во врска со разумниот проспект на важноста на елементот во проценките на корисниците. Еден елемент може да биде релевантен поради самата негова природа, а во други случаи и природата и материјалноста се важни. Општо, корисниците се заинтересирани за финансиските информации кои имаат директно влијание на нивните проценки и одлуки. Известувањето на нематеријални и не потребни информации едноставно може да ја наруши јасноста и разбирливоста на финансискиот извештај.

Доверлива е информација е онаа информација која е ослободена од предрадуи односно е неутрална, комплетна и која може да се докаже. За да се зачува доверливоста сите методи кои што се користат при процесот на ревизија мора да бидат доверливи.

Исто така финансиските извештаи треба да бидат конзистентни и споредливи. Тие треба конзистентно да користат исти методи и постапки освен во одредени случаи кога самата ситуација наметнува промена на одреден метод, за да може да се врши споредба на финансиски извештаи со некои претходни години. На овие две карактеристики мора да се посвети особено внимание при процесот на ревизија.

Корисниците на финансиските извештаи може да бидат екстерни интерни односно внатрешни и надворешни корисници.

Внатрешните корисници ја претставуваат сметководителите и интерните ревизори. Сите тие се директно вклучени во остварувањето на целите на претпријатието и сакаат да се потпрат врз интерните финансиски информации. Меѓутоа, интерните корисници ги интересира и непристрасното мислење како проверка на менаџментот, како и проверката на сметководство и системот на известување. Изготвувањето на годишните сметки се врши врз основа на

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

финансиските извештаи, а тие пак се базираат врз сметководствената рамка, надвор од која не смее да се излезе во нивната подготовка. Секогаш се можни одредени пропусти или не намерни грешки, како и избор на несоодветна сметководствена политика и сметководствен метод, а сето тоа може битно да влијае врз објективноста и реалноста на ревизорскиот извештајот, што дава сосема друга слика за состојбата на вложениот капитал и на приносите кои се очекуваат со неговото инвестирање. Затоа, сопствениците, не заради не доверба, директорите, туку со желба да обезбедат дополнителни инструменти за заштита на својот капитал, бараат стручна и непристрасна анализа на годишните извештаи. Се тргнува од фактот дека секогаш надворешното лице ќе биде повеќе непристрасно и пообјективно ќе ги претстави работите и фактите за работењето на претпријатието.

Спротивно од внатрешните, надворешните корисници не се вклучени во работењето на фирмата или пак индиректно се вклучени во остварувањето на целите. И покрај тоа што имаат различни потреби, (корисниците на надворешната независна ревизија – СС), генерално можат да се категоризираат како инвеститори (т.е. иматели на акции, кредитори (т.е. банки и добавувачи) аналитичари и оние што ги надгледуваат финансиските информации (т.е. агенциите коишто донесуваат прописи, берзи).

Мислењето на независниот ревизор им овозможува како на интерните така и на екстерните корисници податоци за донесување на разбирливи, рационални одлуки засновани врз точни и веродостојни информации, за разни финансиски активности како што се финансиската позиција, ликвидноста, работата на менаџментот и економската осетливост. Без ревизија ваквите одлуки повеќе би биле засновани врз пристрасни финансиски информации. Ревизијата потпомага во минимизирањето на пристрасноста по пат на надгледување на финансиските информации што ги дава менаџментот.

ГЛАВА 5 - РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ И ВИДОВИ РЕВИЗОРСКИ МИСЛЕЊА

Во оваа глава:

- Ќе бидат елаборирани основните елементи на ревизорскиот извештај.
- Исто така ќе го обработиме и МСР 700 кој што се занимава со одговорноста на ревизорот да формира ревизорско мислење за финансиските извештаи.
- Ќе бидат анализирани и видовите на ревизорските мислења секој поодделно.
- Позитивното мислење како најпосакувано од страна на деловните ентитети најпрво ќе го елаборираме.
- Потоа ќе се елаборира и мислењето со резерва.
- И на крај ќе го објасниме и негативното мислење кое е најлошо за деловните ентитети.

5.1 Основни елементи на ревизорскиот извештај

Ревизијата како процес е доста сложен и е потребно поголем временски период за да се биде комплетно обработено и анализирано. Таа опфаќа повеќе фази, се користат различни методи и принципи за да се добијат одредени резултати, се анализираат системите во претпријатието како и интерната контрола, сметководствениот систем, се вршат различни интервјуа како со внатрешни така и со надворешни претставници, што значи се собираат информации и податоци од сите страни се со цел на крајот од процесот на ревизијата како краен продукт да се добие објективен, веродостоен, компетентен и точен ревизорски извештај.

Процесот на ревизија може да се врши од страна на повеќе ревизори кои работат во тим, може да имаме и еден овластен ревизор и негови асистенти, колку ревизори ќе работат во извршувањето на ревизијата зависи од тоа за колку голем ентитет станува збор и со каква дејност се занимава.

„Целта на ревизијата на финансиските извештаи е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, од сите материјални аспекти, во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување”.⁵⁷

Овде ќе го споменеме и МСР 700 кој се занимава со одговорноста на ревизорот да формира ревизорско мислење за финансиските извештаи како и за формата и содржината на ревизорскиот извештај. МСР 700 е напишан во контекст на потполн сет на финансиски извештаи за општа намена. Овој стандард стапува на сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои започнуваат со датум на или по 15. декември 2009 година.

⁵⁷ Меѓународни стандарди за ревизија, “Службен весник на РМ”, бр. 92

5.2 Ревизорски извештај

Ревизорскиот извештај зависи од видот и обемот на ревизија, но кога се зборува за стандардната содржина на ревизорскиот извештај тој потребно е во себе да ги инкорпорира следните аспекти⁵⁸:

- Да е лесно разбирлив
- Да нема нејаснотии или двосмислености
- Да вклучува само информации, кои се поткрепени со компетентни и соодветни ревизорски докази
- Да е независен и објективен
- Да е правичен/фер и конструктивен

Извештајот за да биде корисен за корисниците на финансиските извештаи треба да биде лесно разбирлив и едноставен, а не збунувачки и со непотребни работи и детали за корисниците. Формата и содржината на ревизорскиот извештај треба да биде како што е наведено во Меѓународните ревизорски стандарди. Ревизорскиот извештај мора да биде поткрепен со соодветни и доволни докази за да биде доволно аргументирано. Освен што секое толкување и тврдење треба да биде поткрепено со доказ, исто така важен е и изворот на доказот. Ревизорот треба да ги оцени заклучоците кои тој ги извлекол од евиденцијата која ја обезбедил како основа за формирање на мислењето за финансиските извештаи. Ревизорот треба да разгледа дали:

- Избраните сметководствени политики на ентитетот се применети се конзистентно со рамката за финансиско известување и се соодветни во околностите;
- Сметководствените проценки направени од страна на раководството се разумни во околностите;
- Информациите презентирани во финансиските извештаи, вклучувајќи ги и сметководствените политики, се релевантни, веродостојни, споредливи и разбирливи;

⁵⁸ Министерство за финансии на Република Македонија „Прирачник за ревизиј“, Скопје, 2004, стр.134

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

- Финансиските извештаи даваат адекватни обелоденувања за да им овозможат на наменетите корисници да го разберат ефектот на материјалните трансакции и настани врз информациите кои што се прикажани во финансиските извештаи.

Ревизорскиот извештај треба да биде формиран според следниот редослед⁵⁹:

1. наслов;
2. име на корисникот;
3. почетен или воведен пасус;
 - идентификација на финансиските извештаи подложни на ревизија;
 - изјава за одговорноста на менаџментот на ентитетот и за одговорноста на ревизорот;
4. пасус за делокруг (опис на природата на ревизијата);
 - повикување на MPC или важечки национални стандарди или практика;
 - опис на работата што ја извршил ревизорот;
5. пасус со мислење кое изразува сомнение за финансиските извештаи;
6. датум на извештајот;
7. адреса на ревизорот; и
8. потпис на ревизорот.

Првиот елемент е насловот на ревизорскиот извештај. Ревизорскиот извештај треба да има наслов кој јасно укажува дека тоа е извештајот на независниот ревизор. Исто така насловот треба да биде јасно и читливо напишан за да не дојде до некоја забуна кај корисниците на финансиските извештаи. Дизајнирањето на самата насловна страна е од особено значење за ревизорскиот извештај.

Ревизорскиот извештај треба да биде упатен онака како што бараат околностите на ангажманот. Извештајот треба да биде адресиран или до

⁵⁹ Димитрова, Ј „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“ Штип, 2013 година, стр.96

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

акционерите или до Одборот на директорите на ентитетот чии финансиски извештаи биле предмет на ревизија Ревизорскиот извештај треба да ги идентификува финансиските извештаи кои биле предмет на анализа, вклучувајќи го датумот како и пресметковниот период за кој што се врши ревизијата. Во извештајот треба да се потенцира дека менаџментот на ентитетот е одговорен за подготвување на финансиските извештаи а пак ревизорот е одговорен да изрази мислење врз основа на извршената ревизија. Финансиските извештаи претставуваат искази на менаџментот. Менаџментот е одговорен и задолжен за составување на финансиските извештаи врс оснива на значајни сметководствени проценки и расудување, а исто така и со користење на соодветни сметководствени принципи и методи при изготвување на финансиските извештаи. А пак ревизорската одговорност се состои во вршење ревизија на овие финансиски извештаи со цел да изрази соодветно мислење за нив.

Исто така имаме и опис на делокругот на ревизијата, во кое е потенцирано дека ревизијата е извршена во согласност со сите национални стандарди и принципи во зависност од околностите. Овој момент е многу важен за корисниците на финансиските извештаи бидејќи тие треба да бидат сигурни во исправноста и точноста на ревизорскиот извештај. Ревизорот треба да даде и изјава дека ревизијата била планирана и извршена со цел да се добие разумна сигурност дека финансиските извештаи се ослободени од материјално значајни погрешни прикажувања.

Ревизорскиот извештајот треба да содржи изјава од ревизорот дека ревизијата обезбедува разумна основа за формирање на мислење и исто така треба да има посебен пасус во кој се изразува мислење. Имено, ревизорскиот извештај треба јасно да го изнесе ревизорското мислење за тоа дали финансиските извештаи даваат вистинска и објективна согласно со рамката за финансиско известување. Покрај мислењето за вистинската и објективната слика, ревизорскиот извештај можеби треба да содржи и мислење за тоа дали финансиските извештаи се придржуваат кон барањата дефинирани во соодветните прописи или закони.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Ревизорот треба да го определи и датумот на извештајот по завршувањето на ревизијата кај деловниот субјект. Ова е потребно бидејќи на тој начин ревизорот ќе го информира читателот дека биле разгледани сите ефекти кои можеле да влијаат врз финансиските извештаи и врз одредени настани и трансакции до тој датум што е назначен во ревизорскиот извештај. Бидејќи одговорноста на ревизорот се состои во известување за финансиските извештаи кои се изготвени и презентирани од страна на менаџментот, ревизорот не треба да го датира извештајот порано од датумот на кој финансиските извештаи биле потпишани или усвоени од страна на менаџментот. А исто така извештајот треба да го содржи името на точната локација, обично градот, во кој што ревизорот има своја канцеларија која е одговорна за ревизијата.

На крај на секој ревизорски извештај треба да има потпис на ревизорот, ревизорскиот извештај треба да биде потпишан во име на ревизорската фирма, со личното име на ревизорот или со двете, по потреба. Извештајот на ревизорот обично се потпишува во име на фирмата поради тоа што фирмата ја прифаќа одговорноста за ревизијата.

Врз основа на утврдените клучни наоди и донесените заклучоци за утврдените состојби потребно е да се даде соодветна препорака за она што треба да се направи и од кого да се направи, односно упатување на јасни активности кои треба да се преземат. Препораката треба јасно да покаже кој треба да биде одговорен за преземањето на потребните активности за утврдените решавање на проблемите. Ова не значи дека во извештајот треба да се спомнат имиња на лица ,напротив, ова обично треба да се избегнува. Извештајот треба наместо тоа да го спомене оделот во кој има одредени проблеми. Тука менаџментот може да ги идентификува оние кои се одговорни, да преземе соодветни активности и да назначи лица за имплементирање на препораките.

Ревизорите треба да препорачаат активности за да се поправат проблемите кои се идентификувани за време на ревизијата и да се подобри работењето на ревидираниот субјект. Препораките треба да бидат во согласност со законите и подзаконските акти и исто така треба да се дадат

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

препораки за подобрување на интерна контрола кога се забележани значителни примери на можна измама, незаконско работење или прекршувања на одредби на договори, или кога се појавила злоупотреба или недостаток на интерната контрола. За да бидат препораките што поефикасни, тие треба да бидат насочени кон разрешување на причината за идентификуваните проблеми, конструктивни, ориентирани кон активности, специфична адресирани кон страните кои имаат авторитет да делуваат, практични, со ефикасни трошоци и мерливи.

Ревизорот треба да тежнее ревизорскиот извештај да ги остварува следните цели:

- Резултатите од извршената ревизија треба на едноставен и разбирлив начин да бидат пренесени на највисоките државни органи, претставниците на различни нивоа на власт и до субјектот која била предмет на ревизијата;
- Ревизорските извештаи треба да бидат објавени со цел правилно да бидат разбрани и прифатени;
- Покрај констатираните наоди, ревизорските извештаи треба да содржат препораки за надминување на констатираните недостатоци и слабости;
- Да се олеснува следењето на преземените мерки од страна на субјектите.

При изготвување на ревизорскиот извештај ревизорот треба да обрне внимание на:

- Стилот на пишување: да се тежнее кон силна структура на извештајот; концентрирање на помалку наративни описи за извршените работи, одбирање на минимум информации за доволно разбирање на главните прашања и значајните наоди, заклучоци и препораки. Колку е посложен предметот на ревизијата, толку е подобро ревизорот да примени поедноставен стил на обелоденување;
- Едноставно прикажување на работите: тоа не значи дека техничките поими, односно зборови треба целосно да се

избегнуваат, бидејќи во исклучителни случаи користењето на правилна терминологија обезбедува јасна и концизна комуникација. Ревизорот треба да избегнува клишеа и нестандартен јазик, по потреба да се користат едноставни, кратки зборови, да се избегнува користење на странска фраза, научен збор или збор на жаргон доколку постои еквивалент; да се користат едноставни и јасни реченици кои содржат една или најмногу две идеи, затоа што е подобро да се користат две или три реченици отколку една долга, бидејќи тие се доста тешки за конструирање и разбирање. Колку се подолги, толку е поголем ризикот да се помешаат идеите.

- Скратеници: ревизорот треба да применува што е можно помалку скратеници и истите да ги сведе на минимум. Доколку постои примена на повеќе скратеници, се препорачува истите да се наведат во поимник на крајот на извештајот;
- Значајни елементи: ревизорот треба да води сметка извештајот да содржи само значајни информации, концентрирани во факти и бројки, бидејќи премногу информации можат да го збунат читателот. Од таа причина, треба да се избере најсоодветна форма на пораката која треба да биде пренесена: текст, табела, слика или дијаграм. Ревизорот треба да одбере вид на презентација која е најлесно поврзана со информацијата. Колку е поедноставна презентацијата, толку читателот подобро ќе ја разбере пораката итн.

5.3 Ревизорски мислења

Ревизијата не би била корисна доколку на крајот на ревизијата како финален продукт го немаме ревизорскиот извештај, односно ревизорското мислење. Ова мислење е најважно за корисниците на финансните извештаи бидејќи ревизорското мислење кажува за точноста и веродостојноста на

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

финансиските извештаи изготвени од страна на менаџментот. Ревизорското мислење е во писмена форма и има стандарден формат, но тоа мора да биде објективно, веродостојно и независно. За тоа какво мислење ќе даде ревизорот влијаат повеќе фактори и токму затоа и ревизорот ги извршува сите тие анализи, користење на различни принципи и методи, се со цел на крајот неговото мислење да биде точно и во согласност со стандардите и принципите. Во ревизорската теорија и практика постојат четири видови на мислење кои може да ги даде ревизорот и тоа⁶⁰:

- безусловено или позитивно мислење (мислење без напомени, резерви или забелешки, т.е. безусловна потврда на веродостојноста на финансиските извештаи);
- мислење со резерва (со напомена, резерва или забелешка, т.е. потврда на веродостојноста со ограничување);
- негативното мислење (мислење без потврдување или спротивно мислење) и
- воздржување од мислење (мислење кое не може да се наведе во целина или откажување на ревизорот од изнесување на мислење).

Формулирањето на ревизорското мислење претставува клучен елемент во ревизорскиот извештај и ги изнесува заклучоците од ревизорската работа. На секој вид на ревизорското мислење влијаат одредени фактори кои го наведуваат ревизорот да го даде тој вид на мислење.



Безусловно позитивно мислење

Позитивното мислење е најпосакувано мислење од страна на деловните ентитети во кој што се врши ревизијата. Ова мислење е најпосакувано бидејќи укажува на фактот дека финансиските извештаи се точни, дека не се случиле никакви измами и грешки кај деловниот ентитет, дека финансиските извештаи се составени во согласност со конзистентна применета сметководствена политика и важечки сметководствени прописи, интерната контрола

⁶⁰ Димитрова, Ј., „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“ Штип, 2013 година, стр.103

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

функционира успешно, но ваквото мислење ревизорот го дава само во случај кога тој е уверен дека сметководствените искази на реален чесен начин, правилно, непристрасно ја прикажуваат финансиската состојба и резултатите на работењето на деловниот субјект.

Врз давањето на позитивното мислење од страна на ревизорот влијаат најразлични фактори од кои најспецифични се следните⁶¹:

- ✓ Финансиските извештаи се подготвени со користење на прифатлива сметководствена основа и политики, кои доследно се применувани;
- ✓ Извештаите се во согласност со законските барања и соодветните прописи;
- ✓ Состојбите презентирани во финансиските извештаи се доследни на знаењето што го има ревизорот за субјектот, кој е предмет на ревизијата; и
- ✓ Постои соодветно објавување на сите материјални работи, кои се однесуваат на финансиските извештаи.

Кога ревизорот забележува одредени недостатоци, одредени пропусти во текот на процесот на ревизијата, но кои не би влијаеле врз одлуките на корисниците на финансиските извештаи, во тој случај тие треба да дадат позитивно мислење, но да им го свртат вниманието на менаџментот или на акционерите за овие недостатоци, бидејќи во иднина тие би можеле да го променат мислењето на ревизорот.

Позитивно мислење се дава доколу се исполнети и следните услови⁶²:

- ✓ Ревизијата е спроведена и сите докази, за кои реално се очекува дека се на располагање, се добиени и оценети;
- ✓ Финансиските извештаи се подготвени и прикажани, во согласност со соодветните барања за известување и важечките закони и прописи;
- ✓ Немало неизбежни неизвесности или околности, кои влијаеле врз финансиските извештаи

⁶¹ Димитрова, Ј „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“ Штип, 2013 година, стр.108

⁶² Димитрова, Ј „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“ Штип, 2013 година, стр.112

Многу е важно ревизорот внимателно да ги потенцира прашањата што сака да ги нагласи, за да не се стекне впечаток дека се работи за извештај со резерва. Имено, доколку ревизорот не сака да изрази резерва во извештајот на ревизијата, туку само сака да потенцира одредени недостатоци и слабости на акционерите и останатите корисници тој тие поединости ги изнесува на посебна точка на извештајот без резерва. Тоа значи дека ревизорот се согласува дека финансиските извештаи потполно ги обелоденуваат фактите, но сака да го сврти внимание на околностите што можат во иднина да влијаат на валидноста на претпоставките на кои се засноваат финансиските извештаи.



Мислење со резерва

Ревизорот изразува мислење со резерва во случаи каде тој не може да изрази безусловна мислење поради одредени несогласувања со исказите и постапките на менаџментот, со одредени неправилности и грешки, но тие не се толку материјално значајни за корисниците на финансиските извештаи поради што не е потребно да даде негативно мислење или да се воздржи од давање на мислење, но таквите мислења мора да бидат потенцирани. Мислењето со резерва поразбира дека финансиските извештаи освен наведените неправилности и ограничувања се правилно прикажани и дека кореспондира со законите и општоприфатените сметководствени принципи.

Како фактори кои влијаат за изразување на мислење со резерва се следните⁶³:

- ✓ Ревизорот не може да формира доверливо мислење за некоја позиција на финансиските извештаи поради ограничувања на обемот на ревизијата
- ✓ Ревизорот не се согласува со износите прикажани во билансот како последица на конзистентната примена на сметководствената политика и стандарди пропишани со закони и други прописи.

Мислење со резерва се искажува, кога ревизорот не се сложува или е не сигурен околу една или повеќе дадени ставки во финансиските извештаи

⁶³ Димитрова, Ј, „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“ Штип, 2013 година, стр.113

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

кои се материјални, но не се од основно, фундаментално значење за разбирањето на извештаите. Формулацијата на мислењето обично укажува на задоволителен резултат за предметот на ревизија, со јасен и концизен исказ за работите за кои постои несогласување или неизвесност, што доведуваат до мислење со резерва.



Негативно мислење

Овој вид мислење се дава, кога ефектите од прашањето или несогласувањето, се толку материјални и преовладуваат, што во целина би предизвикале финансиските извештаи да ги наведуваат корисниците на финансиските извештаи во погрешна насока. Формулацијата на ваквото мислење, дава јасно до знаење дека финансиските извештаи не се доволно добро изнесени, во која јасно и концизно се наведени, сите прашања за несогласувањето. За да ревизорот изрази мислење со резерва мора да има доволни, соодветни и точни докази со кои ќе го поткрепи своето мислење. Овој вид на мислење најмалку се дава во праксата бидејќи ревизорот на време ги предупредува деловните ентитети за проблемите и последиците кои би можеле да бидат. Никој од деловните ентитети не сака да добие негативно мислење од ревизорот, па затоа секој се труди на време да ги реши проблемите за да во најмала рака добие мислење со резерва што секако е многу подобро од негативното мислење.

Негативно мислење ревизорот треба да изрази само во случаите каде неправилностите се толку многу чести кои доведуваат до измами и грешки во финансиските извештаи и кои би ги промени одлуките на финансисите корисници бидејќи тие се материјално значајни за нив.

Во случај ентитетот на добие негативно мислење, треба за во иднина да ги следи препораките кои што ќе ги добие од ревизорот за да може да ги реши проблемите, да открие од каде потекнуваат сите тие грешки и недостатоци, да се соочи со слабостите во системите, се со цел за да може во иднина да добие позитивно мислење од ревизорот. Бидејќи негативното мислење негативно влијае и на репутацијата на деловниот ентитет, може да го загрози и неговиот

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

бизнис бидејќи никој од корисниците на финансиските извештаи не би сакале да соработуваат со еден таков деловен субјект.



Воздржување од давање на мислење

Овај вид на мислење се дава кога ревизорот не може да ги прифати ограничувањата кои постојат во процесот на ревизија на финансиските извештаи. Имено, ограничувањето на делокругот на работа на ревизорот од страна на деловниот субјект представува прв значаен фактор кој влијае за воздржување на ревизорот од давање на мислење. Ограничувањето на делокругот на ревизијата може да биде предизвикан и од околностите на пример кога ревизорост поради временскиот распоред не може да присуствува на физичкиот потпис што е од големо значење за ревизорот. Мислење со резерва се дава и кога ревизорот смета дека сметководствените евиденции кај деловниот субјект не се адекватни, во случаеви кога ревизорот не може да изврши некои од постапките кои се клучни за изразување на мислење. Во вакви случаи ревизорот треба да се обиде истите докази да ги добие со некои други алтернативни постапки и методи се со цел ревизорот да не се воздржи од давање на мислење.

Кога постои ограничување на делокругот на работата на ревизорот со што ревизорот е принуден од давање на мислење, во овој случај извештајот на ревизорот треба да ги опише ограничувањата и да укаже на можните исправки и решенија во финансиските извештаи со што ревизорот ќе може да даде мислење и нема да се воздржи од давање на мислење. Значи, воздржувањето од мислење не се однесува на заклучокот за финансискиот извештај, туку на условите на изведување на ревизијата. Во текот на ревизијата може да се случи деловниот субјект да му наметне на ревизорот ограничувања и рестрикции на пристапот на некои информации, документи, физички пристап до одредени прозводи, да не му дозволи на ревизорот да комуницира и да ги интервјуира вработените со што ревизорот е принуден да се откажи од изразување на мислење. Многу важен момент е дека воздржувањето на ревизорот од давање на мислење во ревизорскиот извештај не смее да се користи како избегнување на искажување на негативното мислење. Овој вид на

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

мислење се користи само кога ревизорот не е во состојба да обезбеди соодветни, точни и доволни ревизорски докази поради ограничувањата со кои се соочува во процесот на ревизијата. Ваквиот вид на мислење т.е. воздржување од давање мислење, дава јасно до знаење дека не може да се даде никакво мислење, со што се наведени сите неизвесни прашања и ограничувања во текот на ревизијата и за да може ревизорот на изрази мислење потребно е деловниот ентитет да ги реши ваквите ограничувања и проблеми бидејќи и ваквото мислење не е поволно за репутацијата на деловниот субјект.

ГЛАВА 6 - АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ ЗА ПОСЛЕДНИТЕ ТРИ ГОДИНИ

Во оваа глава:

- Најпрво ќе се запознаеме со дејноста и со што се занимава деловниот ентитет „Сковин“ чии што финансиски извештаи ќе бидат анализирани во трудот.
- Ќе започнеме со финансиските извештаи за 2015 година , ќе го елаборираме и ревизорското мислење кое што е добиено за 2015 година.
- Понатаму ќе ги елаборираме и финансиските извештаи за 2016 година како и за 2017 година, заедно со ревизорските мислења за тие години.
- На крајот ќе ги анализираме добиените ревизорски мислења за трите години и на тој начин ќе видиме дали и со каков проблем се соочува деловниот ентитет „Сковин“.
- На ист начин ќе го елаборираме и деловниот субјект „Витаминка“, односно финансиските извештаи за 2015, 2016 и 2017 година.
- На крајот со извршената анализа ќе ги видиме и добиените ревизорски мислења и истите ќе ги анализираме се со цел да добиеме една општа слика за тоа што всушност претставува ревизијата и колку таа е важна за деловните субјекти како и за корисниците на финансиските извештаи.

6.1 Анализа на работењето и ревизорските мислења на деловниот ентитет „СКОВИН“ за последните три години

Пред да започнеме со анализа на финансиските извештаи за последните три години, како и секој ревизор така и ние треба да се запознаеме со дејноста на деловниот субјект, што всушност претставува организацијата „Сковин“, со што се занима, да се запознаме со организациската структура, за да на полесен начин ги сфатиме финансиските извештаи.

„Сковин“ е винарска визба со капацитет од 17 милиони литри вино, кое го пласира на 18 светски пазари, на 5 континенти. Вината на „Сковин“ имаат добиено 53 меѓународни награди и признанија за квалитет на многубројни вински саеми и фестивали, а годинава „Сковин“ се стекна и со признанието Супербрэнд на Македонија. Најголем дел од своето вино, „Сковин“ го пласира во регионот и на пазарот на Европската Унија. Други значајни пазари на „Сковин“ се и оние на Далечниот Исток, како Русија, Јапонија и Кина, со кои има воспоставено долгорочна соработка, а извезеното количество во овие земји од година во година сè повеќе се зголемува. Вината на „Сковин“ можат да се најдат и во прекуокеанските земји, како Австралија, Канада и САД⁶⁴.

Винарницата „Сковин“ е основана во далечната 1979 година, продолжувајќи ја вековната традиција на производство на вино од Скопското виногорје, традиција која датира уште од древниот Рим. Таа за жителите на Скопје долго време важеше за место каде што може да се најде автентично домашно вино. Во 2001 винарницата „Сковин“ беше откупена од групата Фершпед АД, по што следеше период на интензивни инвестиции и опремување на Винарницата со најсовремена опрема и технологија, со што „Сковин“ прерасна во современа винарница и се усоврши во преработката на грозјето. Од 2001 година до денес во „Сковин“ се одвива период на интензивно развивање и унапредување. Со цел да се задоволат различните вкусови на потрошувачите, „Сковин“ го збогати својот асортиман со 11 нови вина. Исто така во 2013 година на пазарот пласиравме уште 4 нови барик-вина. Во овој

⁶⁴<http://www.skovin.mk/Content.aspx?id=9>

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

период освен развојот во производната програма на Сковин, доста значаен е и развојот на пазарите, односно во овој период Сковин успеа да навлезе на 4 нови, доста значајни пазари, како што се Хонг Конг, Полска и двата најголеми светски пазари – Кина и Русија, и извезените количини на вино во овие земји од година во година сè повеќе растат. Постојаното развивање е основната идеја околу која ги води сите активности на „Сковин“, па во следниот период можете да очекувате уште многу новитети од вашата омилена винарска визба „Сковин“⁶⁵.

Исто така одборот на директори на СКОВИН АД Скопје управува со Друштвото во рамките на овластувањата определени со закон и Статутот, и овластувањата што изречно му се дадени од Собранието. Правата и обврските на одборот на директори, во согласност со Законот за трговски друштва, се регулирани со Статутот на Друштвото. Во рамките на овластувањата определени со Законот за трговски друштва и Статутот на СКОВИН АД Скопје, Одборот на директори управува со Друштвото и се состои од четири члена, од кои три се неизвршни членови и еден е извршен член кој го носи називот извршен директор еден од неизвршните членови е независен член на Одборот на директори.



Слика бр.12 Организациска структура на винарија Сковин

⁶⁵ <http://www.skovin.mk/Content.aspx?id=9>

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Figure num.12 Organizational structure of the Skovin winery

- ❖ Извештај на финансиска успешност (биланс на успех) за годината завршена на 31. декември 2015 година за „Сковин” АД Скопје

СКОВИН АД Скопје			
БИЛАНС НА УСПЕХ			
за годината завршена на 31 декември 2015 година			
во илјади денари	Белешки	2015	2014
Приходи од продажба	5	180.527	407.782
Останати оперативни приходи	6	26.224	2.159
Промена на вредноста на залихите на готовите производи и производството во тек	7	76.632	-11.914
Потрошени материјали и ситен инвентар	8	-146.116	-231.167
Трошоци за вработените	9	-47.660	-52.574
Амортизација		-25.225	-26.158
Набавна вредност на продадени стоки и матер.		-3.650	-3.931
Останати оперативни расходи	10	-48.981	-68.101
Добивка од работење		11.751	16.096
Финансиски приходи	11	1.053	302
Финансиски трошоци	11	-12.057	-15.512
Добивка пред оданочување		747	886
Данок на добивка		-436	-686
Добивка по оданочување		311	200
Основна заработувачка по акција (во денари)	12	0,28	0,18

Табела бр.1 Извештај за финансиската успешност (биланс на успех)
Table Num.1 Financial Performance Report (Income Statement)

Од овој финансики извештај за 2015 година можеме да заклучиме дека приходите од продажба во 2015 година се помали за 227.255 за разлика од 2014 година каде биле многу поголеми. Ова не е добар знак за ентитетот

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

бидејќи штом се намалени приходите, значи има поголеми трошоци што де факто значи дека ќе има и помала добивка што е и добиено во извештајот дека добивката во 2015 година е за 4.345 за разлика од 2014 година. За да си ја зголеми добивката ентитетот треба или да ги намали трошоците, или да го зголеми обемот на работа за истите трошоци или пак да има некои дополнителни вонредни приходи.

❖ Извештај за сеопфатна добивка за годината завршена на 31. декември 2015 за „Сковин“ А.Д – Скопје.

во илјади денари	Белешки	2015	2014
Добивка по оданочување		311	200
Останата сеопфатна добивка			
Нереализирани добивки (загуби) од вложувања		-	-
расположливи за продажба		-	-
Ревалоризација на недвижности, постројки и опрема		-	-
Вкупно останата сеопфатна добивка		-	-
ВКУПНА СЕОПФАТНА ДОБИВКА ЗА ГОДИНАТА		311	200

Табела бр.2 Извештај за сеопфатна добивка
Table 3 Statement of comprehensive income

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

❖ Извештај за финансиска состојба за годината завршена на 31 декември 2015 за “Сковин” А.Д – Скопје

во илјади денари	Белешки	2015	2014
СРЕДСТВА			
Нетековни средства			
Нематеријални средства	13	156	116
Недвижности, постројки и опрема	13	257.549	413.121
Вложувања расположливи за продажба		-	-
Вкупно		257.705	413.237
Тековни средства			
Залихи	14	502.966	438.603
Побарувања од купувачи	15	124.233	226.899
Останати краткорочни побарувања	16	23.291	28.736
Краткорочни финансиски средства		8.098	8.098
Парични средства	17	10.245	1.091
Вкупно		668.833	703.427
ВКУПНО СРЕДСТВА		926.538	1.116.664
КАПИТАЛ И ОБВРСКИ			
Капитал и резерви			
Акционерски капитал		228.777	228.777
Откупени сопствени акции		-	-
Законски резерви		3.334	3.334
Ревалоризациони резерви		16.951	16.951
Акумулирана добивка		9.239	8.928
Вкупно		258.301	257.990
Нетековни обврски			
Долгорочни кредити	18	91.573	98.530
Останати долгорочни обврски		-	-
Вкупно		91.573	98.530
Тековни обврски			
Обврски спрема добавувачи	19	167.146	231.923
Останати краткорочни обврски	20	4.959	5.626
Краткорочни финансиски обврски	21	404.559	522.595
Вкупно		576.664	760.144
Вкупно обврски		668.237	858.674
ВКУПНО КАПИТАЛ И ОБВРСКИ		926.538	1.116.664

Табела 3. Извештај за финансиската состојба(биланс на состојба)
Table 2. Statement of financial position (balance sheet)

Од овој финансиски извештај за 2015 година можеме да елаборираме дека средствата во 2015 година се намалени за 34.594 за разлика во 2014 година кога биле доста поголеми. За разлика од средствата капиталот е

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

незначително зголемен, но таа разлика е минимална, на која не треба да и се посвети некое големо внимание. Бидејќи средствата се намалени воедно се забележува и намалување кај обврските односно тоа намалување е за 183.480 во 2015 година во однос на 2014. Ова значи дека во 2015 година поради одредени настани дошло до намалување на средствата што секако не е многу поволно за субјектот и затоа ентитетот треба да види од каде произлегува проблемот и зошто дошло до намалување на средствата.

❖ Извештај за промени во главнината за годината завршена на 31. декември 2015 за „Сковин“ А.Д – Скопје.

во илјади денари	Акционер. капитал	Откупени сопствени акции	Законски резерви	Ревалор. резерви	Акумулир. добивка	Вкупно капитал
Состојба 01.01.2015	228.777	-	3.334	16.951	8.928	257.990
Сеопфатна добивка						
Добивка од тековната година	-	-	-	-	311	311
Усогласување на акциите расположливи за продажба со пазарната вредност	-	-	-	-	-	-
Вкупно сеопфатна добивка	-	-	-	-	311	311
Трансакции со сопствениците						
Нова емисија на акции	-	-	-	-	-	-
Распределено за дивиденди	-	-	-	-	-	-
Распределено за законски резерви	-	-	-	-	-	-
Состојба 31.12.2015	228.777	-	3.334	16.951	9.239	258.301

во илјади денари	Акционер. капитал	Откупени сопствени акции	Законски резерви	Ревалор. резерви	Акумулир. добивка	Вкупно капитал
Состојба 01.01.2014	228.777	-	3.334	16.951	8.728	257.790
Сеопфатна добивка						
Добивка од тековната година	-	-	-	-	200	200
Усогласување на акциите расположливи за продажба со пазарната вредност	-	-	-	-	-	-
Вкупно сеопфатна добивка	-	-	-	-	200	200
Трансакции со сопствениците						
Нова емисија на акции	-	-	-	-	-	-
Распределено за дивиденди	-	-	-	-	-	-
Распределено за законски резерви	-	-	-	-	-	-
Состојба 31.12.2014	228.777	-	3.334	16.951	8.928	257.990

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Табела бр.4 Извештај за промени во главнината

Table num.3 Statement of changes in equity

Кај извештајот за промени во главнината можеме да заклучиме дека нема некои значителни промени од 2014 до 2015 година, односно имаме промени само кај акумулираната добивка, таа во 2015 година е поголема за 311, исто така имаме исто зголемување и кај вкупниот капитал.

❖ Извештај за паричниот (готовинскиот) тек за годината завршена на 31. декември 2015 за „Сковин“ А.Д. – Скопје.

во илјади денари	2015	2014
А. Парични текови од деловни активности		
Нето добивка	311	200
Амортизација	25.225	26.158
Добивка / загуба од продажба на основни средства и неотпишана вредност на продадени и расходуван основни средства	-19.571	1.639
Залихи	-64.363	24.171
Побарувања од купувачи	102.666	22.335
Останати краткорочни побарувања	5.445	6.612
Обврски спрема добавувачи	-64.777	6.708
Останати краткорочни обврски	-667	582
Нето парични текови од деловни активности	-15.731	88.405
Б. Парични текови од инвестициони активности		
Набавки на основни средства	-769	-14.052
Набавки на нематеријални средства	-92	-75
Приливи од продадени материјални средства	150.739	216
Приливи / одливи од краткорочни финансиски средства	-	4.776
Нето парични текови од инвестициони активности	149.878	-9.135
В. Парични текови од финансиски активности		
Одливи од кредити	-124.993	-82.860
Прилив од нова емисија на акции	-	-
Исплатени дивиденди	-	-
Нето парични текови од финансиски активности	-124.993	-82.860
ЗГОЛЕМУВАЊЕ / НАМАЛУВАЊЕ НА ПАРИЧНИТЕ СРЕДСТВА	9.154	-3.590
Парични средства на почетокот на годината	1.091	4.681
Парични средства на крајот на годината	10.245	1.091

Табела бр.5 Извештај за паричниот (готовинскиот) тек

Table 5 Report on cash (cash) flow

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Извештајот за парични текови за 2015 година ни покажува дека деловниот ентитет има значително зголемување кај паричните текови од инвестициони активности изразено во бројки тоа зголемување изнесува 140.743 што значи дека ентитетот правел некои инвестициони активности. Таквите инвестиции се поволни за ентитетот бидејќи овозможуваат проширување на кругот на работа, купување на некои нови машини за посоефистицирано работење што секако во иднина таквите инвестиции би можеле да донесат големи бенефити за организацијата. Исто така имаме и зголемување на паричните средства на крајот на година за 9.154 во 2015 година за разлика од 2014 година.

❖ Извештај на независниот ревизор на „Сковин“ АД Скопје за годината 2015

До акционерите и Одборот на директори на СКОВИН АД Скопје

Ние извршивме ревизија на приложените финансиски извештаи на СКОВИН АД Скопје што ги вклучуваат извештајот за финансиската состојба заклучно со 31. декември 2015 година, билансот на успех, извештајот за сеопфатна добивка, извештајот за промени во главнината, извештајот за парични текови за годината што заврши тогаш, прегледот на значајните сметководствени политики и други објаснувачки информации.

Одговорност на раководството за финансиски извештаи

Раководството на СКОВИН АД Скопје е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со сметководствените стандарди прифатени во Р. Македонија и за интерна контрола што е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи што се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка.

Одговорност на ревизорот

Наша одговорност е да израземе мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

ги почитуваме етичките барања и а ја планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на Друштвото за да обликува ревизорски постапки што се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективност на интерната контрола на Друштвото. Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и оценката на севкупното презентирање на финансиските извештаи.

Ние веруваме дека ревизорските докази што ги имаме прибавено се доволни и соодветни за да обезбедат основа за нашето ревизорско мислење.

Основа за мислење со резерва

1. Според Меѓународниот сметководствен стандард 39- Финансиски инструменти: признавање и мерење прифатен во Р. Македонија Друштвото требало да признае загуба поради обезвреднување за ставките побарувања од купувачи, останати краткорочни побарување и краткорочни финансиски средства бидејќи постојат индикатори за нивна ненаплатливост. Според наше мислење, доколу Друштвото признало загуба поради обезвреднување побарувањата од купувачи би се намалиле за 93.570 илјади денари, од кои 686 илјади денари се ефект од тековната година; останатите краткорочни побарувања би се намалиле за 16.832 илјади денари, без ефект од тековната година и краткорочните финансиски средства би се намалиле за 8.066 илјади денари, без ефект од тековната година.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Ревизијата изрази мислење со резерва за финансиските извештаи на Друштвото за 2014 година за ненаплатливост на побарувања од купувачи во износ од 92.884 илјади денари, за ненаплатливост на останати краткорочни побарувања во износ од 16.832 илјади денари и за ненаплатливост на краткорочните финансиски средства во износ од 8.066 илјади денари.

Поврзано со горе наведеното, финансискиот резултат за тековната година би се намалил за 686 илјади денари, а акумуираната добивка со состојба на 31.12.2014 година би се намалила за 117.782 илјади денари.

2. Залихите на готови производи на СКОВИН АД Скопје се евидентирани во износ од 466.642 илјади денари. Според Меѓународниот сметководствен стандард 2- Залихи, Друштвото требало залихите на готови производи да ги искаже по пониската од цената на чинење и нето реализиционата вредност. Според наше мислење, доколку Друштвото постапено според стандардот, залихите на готови производи на 31 декември 2015 година би се намалиле за околу 206.716 илјади денари, од кои 44.860 илјади денари е ефект од тековната година, а 161 856 илјади денари се ефект од предходни години. Ова истовремено би влијаело врз зголемување на трошоците на продадени производи и намалување на финансискиот резултат за тековната 2015 година за 44.860 илјади денари, како и врз намалување на акумулираната добивка со состојба 31.12.2014 година за 161.856 илјади денари. За ефектот на преценетите залихи од 2014 година ревизијата изрази мислење со резерва за финансиските извештаи на Друштвото за 2014 година.

Мислење со резерва

Според наше мислење, освен за ефектот од работите опишани во основа за мислење со резерва, финансиските извештаи објективно ја прикажуваат, во сите материјални аспекти, финансиската состојба на СКОВИН АД Скопје заклучно со 31. декември 2015 година, како и неговата финансиска успешност и неговите парични текови за годината што заврши тогаш во согласност со сметководствените стандарди прифатени во Република Македонија.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Извештај за други правни и регулативни барања

Раководството на Друштвото, исто така, е одговорно за подготвување на годишниот извештај за работа во согласност со член 384 од Законот за трговски друштва. Наша одговорност во согласност со Законот за ревизија е да известиме дали годишниот извештај за работа е конзистентен со годишната сметка и финансиските извештаи за годината што заврши на 31. декември 2015 година. Нашата работа во однос на годишниот извештај за работа е извршена во согласност со МСР 720 и е ограничена на известување дали историските финансиски информации прикажани во годишниот извештај за работа се конзистентни со годишната сметка и ревидираните финансиски извештаи.

Финансиските информации во годишниот извештај за работа се конзистентни, во сите материјални аспекти, со годишната сметка и ревидираните финансиски извештаи на СКОВИН АД Скопје за годината што заврши на 31. декември 2015 година.

Скопје, 8. април 2016 година

Љупчо Пецов

Овластен ревизиор

Од овој ревизорски извештај можеме да елаборираме дека деловниот субјект „Сковин“ добил мислење со резерва поради две причини. Првата причина била дека друштвото требало да признае загуба поради обезвреднување за ставките побарувања од купувачи, останати краткорочни побарувања и краткорочни финансиски средства бидејќи постојат индикатори за нивна ненаплатливост и доколку признала обезвредување истите ставки би се намалиле. Втората причина била дека друштвото залихите на готови производи ги евидентирани во износ од 466.642 илјади денари. Според Меѓународниот сметководствен стандард 2- Залихи, Друштвото требало залихите на готови производи да ги искаже по пониската од цената на чинење и нето реализиционата вредност доколку тоа би го направила во тој случај залихите би се намалиле, истовремено трошоците би се зголемило и би дошло до намалување на финансикиот резултат. Поради ваквите причини деловниот ентитет добил мислење со резерва, а не позитивно мислење што секако не е

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

многу добро за организацијата и истата би требало да ги реши ваквите проблеми за да може во иднина да добие и позитивно мислење што е поволно за корисниците на финансиските извештаи.

❖ Извештај на финансиска успешност (биланс на успех) за годината завршена на 31. декември 2016 година за „Сковин” АД Скопје

БИЛАНС НА УСПЕХ за годината завршена на 31 декември 2016 година			
во илјади денари	Белешки	2016	2015
Приходи од продажба	6	238.137	180.527
Останати оперативни приходи	7	9.423	26.224
Промена на вредноста на залихите на готовите производи и производството во тек	8	26.561	76.632
Потрошени материјали и ситен инвентар	9	-135.973	-146.116
Трошоци за вработените	10	-39.417	-47.660
Амортизација		-13.961	-25.225
Набавна вредност на продадени стоки и матер.		-12.495	-3.650
Останати оперативни расходи	11	-63.055	-48.981
Добивка од работење		9.220	11.751
Финансиски приходи	12	833	1.053
Финансиски трошоци	12	-9.402	-12.057
Добивка пред оданочување		651	747
Данок на добивка		-346	-436
Добивка по оданочување		305	311
Основна заработувачка по акција (во денари)	13	0,28	0,28

Табела бр. 6 Извештај за финансиската успешност (биланс на успех)

Table num. 6 Financial Performance Report (Income Statement)

Од овој извештај гледаме дека приходите од продажба во 2016 година се зголемени за 57.610 за разлика од 2015 година тоа е позитивен знак за ентитетот, но од друга страна пак имаме намалување на залихите во 2016

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

година, а зголемување на трошоците што доведува до намалување на добивката на ентитетот за 2531 за разлика од 2015 година.

❖ Извештај за финансиска состојба за годината завршена на 31. декември 2016 за „Сковин“ А.Д – Скопје

ИЗВЕШТАЈ ЗА ФИНАНСИСКАТА СОСТОЈБА за годината завршена на 31 декември 2016 година

во илјади денари	Белешки	2016	2015
СРЕДСТВА			
Нетековни средства			
Нематеријални средства	14	189	156
Недвижности, постројки и опрема	14	209.623	257.549
Вложувања расположливи за продажба		-	-
Вкупно		209.812	257.705
Тековни средства			
Залихи	15	529.684	502.966
Побарувања од купувачи	16	143.285	124.233
Останати краткорочни побарувања	17	29.862	23.291
Краткорочни финансиски средства		8.098	8.098
Парични средства	18	618	10.245
Вкупно		711.547	668.833
ВКУПНО СРЕДСТВА		921.359	926.538
КАПИТАЛ И ОБВРСКИ			
Капитал и резерви			
Акционерски капитал		228.777	228.777
Откупени сопствени акции		-	-
Законски резерви		3.334	3.334
Ревалоризациони резерви		16.951	16.951
Акумулирана добивка		9.544	9.239
Вкупно		258.606	258.301
Нетековни обврски			
Долгорочни кредити	19	89.809	91.573
Останати долгорочни обврски		-	-
Вкупно		89.809	91.573
Тековни обврски			
Обврски спрема добавувачи	20	130.237	167.146
Останати краткорочни обврски	21	22.770	4.959
Краткорочни финансиски обврски	22	419.937	404.559
Вкупно		572.944	576.664
Вкупно обврски		662.753	668.237
ВКУПНО КАПИТАЛ И ОБВРСКИ		921.359	926.538

Табела бр. 7 извештај за финансиската состојба (биланс на состојба)

Table num. 7 statement of financial position (balance sheet)

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Извештајот за финансиската состојба во 2016 година ни покажува дека нема некои значителни промени од 2015 до 2016 година. Односно имаме некое мало намалување на средствата и обврските во 2016 година, а кај капиталот имаме не значително мало зголемување од 2015 година. Овие промени се не значителни и на нив не обрнуваат големо внимание корисниците на финансиските извештаи.

- ❖ Извештај за сеопфатна добивка за годината завршена на 31. декември 2016 за „Сковин“ А.Д. – Скопје.

СКОВИН АД Скопје

ИЗВЕШТАЈ ЗА СЕОПФАТНА ДОБИВКА за годината завршена на 31 декември 2016 година

во илјади денари	Белешки	2016	2015
Добивка по оданочување		305	311
Останата сеопфатна добивка			
Нереализирани добивки (загуби) од вложувања расположливи за продажба		-	-
Ревалоризација на недвижности, постројки и опрема		-	-
Вкупно останата сеопфатна добивка		-	-
ВКУПНА СЕОПФАТНА ДОБИВКА ЗА ГОДИНАТА		305	311

Табела бр. 8 Извештај за сеопфатна добивка
Table num. 8 Statement of comprehensive income

Кај овој извештај немаме никакви промени од 2015 до 2016 година.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

❖ Извештај за промени во главнината за годината завршена на 31. декември 2016 за „Сковин“ А.Д. – Скопје.

во илјади денари	Акционер. капитал	Откупени сопствени акции	Законски резерви	Репалор. резерви	Акумулир. добивка	Вкупно капитал
Состојба 01.01.2016	228.777	-	3.334	16.951	9.239	258.301
Сеопфатна добивка						
Добивка од тековната година	-	-	-	-	305	305
Усогласување на акциите расположливи за продажба со пазарната вредност	-	-	-	-	-	-
Вкупно сеопфатна добивка	-	-	-	-	305	305
Трансакции со сопствениците						
Нова емисија на акции	-	-	-	-	-	-
Распределено за дивиденди	-	-	-	-	-	-
Распределено за законски резерви	-	-	-	-	-	-
Состојба 31.12.2016	228.777	-	3.334	16.951	9.544	258.606

во илјади денари	Акционер. капитал	Откупени сопствени акции	Законски резерви	Репалор. резерви	Акумулир. добивка	Вкупно капитал
Состојба 01.01.2015	228.777	-	3.334	16.951	8.928	257.990
Сеопфатна добивка						
Добивка од тековната година	-	-	-	-	311	311
Усогласување на акциите расположливи за продажба со пазарната вредност	-	-	-	-	-	-
Вкупно сеопфатна добивка	-	-	-	-	311	311
Трансакции со сопствениците						
Нова емисија на акции	-	-	-	-	-	-
Распределено за дивиденди	-	-	-	-	-	-
Распределено за законски резерви	-	-	-	-	-	-
Состојба 31.12.2015	228.777	-	3.334	16.951	9.239	258.301

Табела бр.9 Извештај за промени во главнината
Table Num. 9 Statement of changes in equity

Извештајот за промени во главнината ни покажува дека имаме некое мало зголемување кај акумулираат добивка, а воедно и кај капиталот што не е значително важно за корисниците на финансиските извештаи.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

❖ Извештај за паричниот (готовинскиот) тек за годината
завршена на 31. декември 2016 за „Сковин“ А.Д. – Скопје

ИЗВЕШТАЈ ЗА ПАРИЧНИТЕ ТЕКОВИ за годината завршена на 31 декември 2016 година

во илјади денари	2016	2015
А. Парични текови од деловни активности		
Нето добивка	305	311
Амортизација	13.961	25.225
Добивка / загуба од продажба на основни средства и неотпишана вредност на продадени и расходувани основни средства	-3.876	-19.571
Залихи	-26.718	-64.363
Побарувања од купувачи	-19.052	102.666
Останати краткорочни побарувања	-6.571	5.445
Обврски спрема добавувачи	-36.909	-64.777
Останати краткорочни обврски	17.811	-667
Нето парични текови од деловни активности	-61.049	-15.731
Б. Парични текови од инвестициони активности		
Набавки на основни средства	-781	-769
Набавки на нематеријални средства	-91	-92
Приливи од продадени материјални средства	38.680	150.739
Приливи / одливи од краткорочни финансиски средства	-	-
Нето парични текови од инвестициони активности	37.808	149.878
В. Парични текови од финансиски активности		
Прилив / одливи од кредити	13.614	-124.993
Прилив од нова емисија на акции	-	-
Исплатени дивиденди	-	-
Нето парични текови од финансиски активности	13.614	-124.993
НАМАЛУВАЊЕ / ЗГОЛЕМУВАЊЕ НА ПАРИЧНИТЕ СРЕДСТВА	-9.627	9.154

Табела бр. 10 Извештај за парични текови

Table num. 10 Cash Flow Statement

Овој извештај ни дава информации дека паричните текови и од деловни активности како и од инвестициски активности се значителн намалени за разлика од 2015 година што секако не е добар знак за претпријатието. Но од друга страна пак кога ќе ги погледнеме финансиските активности во 2016

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

година ќе видиме дека кај нив имаме драстично зголемување што значи дека имаме промени кај ставката приливи/одливи на кредити што може да го сврти вниманието на корисниците на финансиски извештаи. На крајот гледаме дека имаме намалување на паричните средства што значи дека ентитетот се соочува со дефицит на парични средства што може да му предизвика проблеми во иднина.

❖ Мислење на независен ревизор за „Сковин“ АД Скопје за годината 2016

Основа за мислење со резерва

1. Според Меѓународниот сметководствен стандард 39- Финансиски инструменти: признавање и мерење прифатен во Р. Македонија Друштвото требало да признае загуба поради обезвреднување за ставките побарувања од купувачи, останати краткорочни побарувања и краткорочни финансиски средства бидејќи постојат индикатори за нивна ненаплатливост. Според наше мислење, доколу Друштвото признало загуба поради обезвреднување побарувањата од купувачи би се намалиле за 91.888 илјади денари, од кои 1682 илјади денари се ефект од тековната година; останатите краткорочни побарувања би се намалиле за 16.832 илјади денари, без ефект од тековната година и краткорочните финансиски средства би се намалиле за 8.066 илјади денари.

Ревизијата изрази мислење со резерва за финансиските извештаи на Друштвото за 2015 година за ненаплатливост на побарувања од купувачи во износ од 93.570 илјади денари, и за ненаплатливост на останати краткорочни побарувања во износ од 16.832 илјади денари и за ненаплатливост на краткорочните финансиски средства во износ од 8.066 илјади денари.

Поврзано со горе наведеното, финансискиот резултат за тековната година би се намалил за 1682 илјади денари, а акумуираната добивка со состојба на 31.12.2015 година би се намалила за 118.468 илјади денари.

2. Залихите на готови производи на СКОВИН АД Скопје се евидентирани во износ од 491.431 илјади денари. Според Меѓународниот сметководствен

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

стандар 2- Залихи, Друштвото требало залихите на готови производи да ги искаже по пониската од цената на чинење и нето реализиционата вредност. Според наше мислење, доколку Друштвото постапело според стандардот, залихите на готови производи на 31 декември 2016 година би се намалиле за околу 250.026 илјади денари, од кои 43.310 илјади денари е ефект од тековната година, а 206.716 илјади денари се ефект од претходни години. Ова истовремено би влијаело врз зголемување на трошоците на продадени производи и намалување на финансискиот резултат за тековната 2016 година за 43.310 илјади денари, како и врз намалување на акумулираната добивка со состојба 31.12.2015 година за 206.716 илјади денари. За ефектот на преценетите залихи од 2015 година ревизијата изрази мислење со резерва за финансиските извештаи на Друштвото за 2015 година.

3. Со состојба 31.12.2016 година Друштвото има проблем со наплатливоста на побарувањата од купувачи, останати краткорочни побарувања и краткорочни финансии вложувања во вкупен износ од 116.786 илјади денари, а залихите на готови производи се преценети за околу 250.026 илјади денари. Ова ги намалува тековните средства од 711.547 илјади денари на 344. 735 илјади денари, поради што тековните обврски се поголеми од тековни средства за 228.209 илјади денари. Наведеното укажување на постоење на материјална неизвесност која што може да наметне значајно сомневање за способноста на Друштвото да продолжи да работи врз основа на претпоставката за континуитет. Способноста на друштвото да продолжи да функционира според начелото за континуитет во работењето зависи од континуираната финансиска поддршка од банките, доминантниот акционер и доверителите, како и од способноста на должниците навремено да ги измируваат долговите кон Друштвото. Белешките кон финансиските извештаи не го обелоденуваат овој факт.

Мислење со резерва

Според наше мислење, освен за ефектот од работите опишани во основа за мислење со резерва- точка 1 и 2, и освен за наведеното во Основа за мислење со резерва -точка 3, финансиските извештаи објективно ја прикажуваат, во сите материјални аспекти, финансиската состојба на СКОВИН

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

АД Скопје заклучно со 31. декември 2016 година, како и неговата финансиска успешност и неговите парични текови за годината што заврши тогаш во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување што се прифатени и објавени во Р. Македонија.

Од ревизорскиот извештај во 2016 година гледаме дека деловниот ентитет не сторил ништо за да ги реши проблемите што ги имал во 2015 година туку истите се манифестираат и во 2016 година. И оваа година друштвото добива мислење со резерва поради истите причини како и во 2015 година. Ова значи дека деловниот субјект не ги следи препораките и советите од овластениот ревизор во врска со причините и решавањето на проблемите и грешките кои што ги праве деловниот ентитет. Ова мислење не е поволно за друштвото и истото треба да ги следи препораките за да може во иднина да добие позитивно мислење кое секој деловен субјект го посакува.

❖ Извештај на финансиската успешност за годината завршена на 31. декември 2017 за „Сковин“ А.Д. – Скопје.

Во продолжение ќе бидат анализирани финансиските извештаи за 2017 година за кои сеуште нема ревидиран финансиски извештај покрепен со ревизорско мислење, туку има само неревидирани финансиски извештаи.

ОПЕРАТИВНИ ПРИХОДИ	247.560	214.476
Приходи од продажба	238.137	210.326
Приходи од продажба на домашен пазар	96.815	74.540
Приходи од продажба на странски пазар	141.322	135.786
Промени на залихите на готови производи и производството во тек	XXXXXX	XXXXXX
Залихи на готови производи и на недовршено производство на почетокот на годината	472.621	499.182
Залихи на готовите производи и на недовршено производство на крајот на годината	499.182	495.359
Капитализирано сопствено производство и услуги		
Останати оперативни приходи	9.423	4.150
ОПЕРАТИВНИ РАСХОДИ	264.901	199.232
Набавна вредност на трговски стоки	9.216	11.521
Трошоци за сировини и други материјали	140.351	82.281
Набавна вредност на продадени материјали, резервни делови, ситен инвентар, амбалажа и автогуми	3.279	947
Услуги со карактер на материјални трошоци	29.926	30.483

**АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ
ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ
ЕНТИТЕТИ**

Останати трошоци од работењето	22.366	19.331
Трошоци за вработените	39.645	37.314
Амортизација на материјалните и нематеријалните средства	13.961	13.089
Вредносно усогласување (обезвреднување) на нетековни средства		
Вредносно усогласување (обезвреднување) на тековни средства	2.692	2.066
Резервирања за трошоци и ризици		
Останати расходи од работењето	3.465	2.200
ОПЕРАТИВНА ДОБИВКА / ЗАГУБА	9.220	11.421
Финансиски приходи	833	184
Приходи од вложувања, заеми и камати и курсни разлики	833	184
Останати приходи од финансирање		
Финансиски расходи	9.402	11.093
Расходи по основ на камати, курсни разлики и слични расходи	9.402	11.093
Останати расходи од финансирање		
Удел во загубата на придружените друштва		
Добивка/ загуба од редовно работење	651	512
Добивка/ загуба од прекинато работење пред оданочување		
Добивка/ загуба од редовно работење пред оданочување	651	512
Данок од добивка	346	238
Нето добивка/загуба по оданочување	305	274
Малцински интерес		
Нето добивка/загуба која им припаѓа на акционерите на друштвото	305	274
Нето останата сеопфатна добивка/загуба		
Вкупна сеопфатна добивка/загуба	305	274

Табела бр.11 Извештај за финансиската успешност (биланс на успех)

Table No.11 Financial Performance Report (Income Statement)

Во првата колона се податоците од претходната година, додека пак износите во втората колона се од 2017 година. Од овој извештај можеме да елаборираме дека оперативните приходи и расходи се намалени за разлика од 2016 година. Исто така и кај финансиските приходи имаме намалување, а пак кај финансиските расходи имаме зголемување на износот. Како резултат на намалување на приходите од 2016 до 2017 година е намалена и сеопфатната добивка во 2017 година иако тоа намалување е минимално и незначително, но ваквите резултати би можеле во иднина да бидат негативни за организацијата.

**АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ
ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ
ЕНТИТЕТИ**

❖ Извештај за финансиска состојба за годината завршена на 31.
декември 2017 за „Сковин“ А.Д. - Скопје.

СРЕДСТВА		
ПОСТОЈАНИ СРЕДСТВА	209.812	197.554
Нематеријални средства	189	117
Материјални средства	209.623	197.437
Недвижности	114.274	112.127
Постројки, опрема, транспортни средства, алат, погонски и канцелариски инвентар и мебел	36.913	32.699
Биолошки средства	58.282	52.425
Останати материјални средства	154	
Вложувања во недвижности		
Долгорочни финансиски средства	0	0
Вложувања во подружници		
Вложувања во придружени претпријатија		
Побарувања по дадени долгорочни заеми		
Вложувања во хартии од вредност		
Останати долгорочни финансиски средства		
Долгорочни побарувања		
Одложено даночно средство		
ТЕКОВНИ СРЕДСТВА	711.547	691.295
Залихи	529.684	523.887
Побарувања од купувачите	66.156	135.094
Останати побарувања	115.089	30.765
Краткорочни вложувања		
Пари и парични еквиваленти	618	1.549
Платени трошоци за идните периоди и пресметани приходи (АВР)		
ВКУПНО СРЕДСТВА	921.359	888.849
ВОНБИЛАНСНА ЕВИДЕНЦИЈА – АКТИВА		
ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ И ОБВРСКИ		
ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ	258.606	258.881
Основна главнина и ревалоризациони резерви	245.728	245.728
Резерви	3.334	3.334
Акумулирана добивка (загуба)	9.544	9.819
Малцински удел		
ОБВРСКИ	662.753	629.968
ТЕКОВНИ ОБВРСКИ	572.944	578.132

**АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ
ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ
ЕНТИТЕТИ**

Обврски спрема добавувачи и останати обврски	130.237	122.405
Обврски за краткорочни кредити и хартии од вредност	419.937	444.188
Краткорочни резервирања		
Обврски кон државата		
Останати краткорочни обврски	22.770	11.539
Одложено плаќање на трошоци и приходи на идните периоди (ПВР)		
Обврски по основ на нетековни средства (или групи за отуѓување) кои се чуваат за продажба и прекинати работења		
ДОЛГОРОЧНИ ОБВРСКИ	89.809	51.836
Обврски за долгорочни кредити и хартии од вредност	89.809	51.836
Обврски кон добавувачи и останати долгорочни обврски		
Останати долгорочни резервирања		
Одложени даночни обврски		
ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ И ОБВРСКИ	921.359	888.849
ВОНБИЛАНСНА ЕВИДЕНЦИЈА-ПАСИВА		

Табела бр. 12 Извештај за финансиската состојба (Биланс на состојба)

Table num. 12 Statement of financial position (Balance Sheet)

Извештајот за финансиската состојба од 2017 година ни покажува дека има намалување кај постојаните и тековните средства, а како последица на тоа се намалуваат и вкупните средства во 2017 година за 32.510 во однос на 2016 година. Исто така и кај долгорочните обврски имаме намалување на износот, а додека пак кај тековните обврски имаме не значително зголемување, но сепак кај вкупната главнина и обврски имаме намалување за 32.510 исто како и кај средствата бидејќи тие треба да бидат секогаш во рамнотежа.

Кај извештајот пак за промени во капиталот можеме да заклучиме дека капиталот во 2016 година изнесувал 258.606, а додека пак во 2017 година капиталот изнесува 258.881 што имаме не значително зголемување кај капиталот.

**АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ
ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ
ЕНТИТЕТИ**

❖ Извештај за паричниот (готовинскиот) тек за годината
завршена на 31. декември 2017 за „Сковин“ А.Д. – Скопје.

Позиција	Претходна година	Тековна година
<u>А) Парични текови од оперативни активности</u>	<u>61.049</u>	<u>15.568</u>
Нето добивка/загуба после оданочување	305	275
Прилагодување за:		
Амортизација	13.961	13.089
Оштетување на средства и резервирања		
Зголемување/намалување на залихи	-26.718	5.797
Зголемување/намалување на купувачите	-19.052	8.191
Зголемување/намалување на побарувања за аванси		
Зголемување/намалување на останати краткорочни побарувања	-6.571	7.228
Зголемување/намалување на АВР		
Зголемување/намалување обврски спрема добавувачите	-36.909	-7.832
Зголемување/намалување обврски за примени аванси		
Зголемување/намалување на останати краткорочни обврски	13.935	-11.180
Зголемување/намалување на ПБР		
Расходи/приходи од камати		
Исплатени/наплатени дивиденди		
Расходи за платен данок		
Капитална добивка/загуба од продажба на основни средства		
Капитална добивка/загуба од продажба на вложувања		
Останати парични приливи и одливи од оперативни активности		
<u>Б) Парични текови од инвестициони активности</u>	<u>37.808</u>	<u>-915</u>
Набавки на недвижности, постројки и опрема, нематеријални средства и сл.	-872	-915
Продажба на недвижности, постројки и опрема, нематеријални средства и сл.		
Парични приливи од продажба на сопственички или должнички хартии од вредност на други правни лица и учество во заеднички вложувања		
Парични исплати за стекнување на сопственички или должнички хартии од вредност на други правни лица и учество во заеднички вложувања		
Парични аванси и заеми дадени на други лица (освен оние од финансиски институции)		
Парични приливи од наплата на дадени аванси и заеми на други лица (освен оние од финансиски институции)		

**АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ
ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ
ЕНТИТЕТИ**

Приливи/ одливи од камати		
Приливи/ одливи од дивиденди		
Останати парични приливи и одливи од инвестициони активности	38.680	0
<u>В) Парични текови од финансиски активности</u>	<u>13.614</u>	<u>-13.722</u>
Парични приливи од зголемување на капиталот преку издавање на акции или други сопственички хартии од вредност		
Парични исплати за враќање на заеми		
Парични приливи од издадени должнички хартии од вредност и останати земени краткорочни и долгорочни кредити и заеми	13.614	-13.722
Стекнување на малцински интереси		
Исплатена дивиденда		
Откуп / продажба на сопствени акции		
Парични исплати за намалување на обврските по основ на финансиски лизинг		
<u>Зголемување/намалување на паричните средства</u>	<u>-9.627</u>	<u>931</u>
Парични средства на почеток на годината	10.245	618
<u>Г) Парични средства на крајот на годината</u>	<u>618</u>	<u>1.549</u>

Табела бр.13 Извештај за паричниот (готовинскиот) тек

Table num.13 Report on cash (cash) flow

Доколку го елаборираме овој финансиски извештај ќе видиме дека имаме драстично намалување кај паричниот тек од оперативни активности за 45.481 од 2016 до 2017 година. Исто така имаме намалување и на паричниот тек од финансиски и инвестициони активности за разлика од 2016 година. Овие податоци не се позитивни за ентитето и во иднина деловниот субјект би требало да види во што е проблемот за да може истиот да се реше. Позитивно во овој извештај што имаме некое зголемување на паричните средства од почетокот до крајот на годината од 618 на 1549.

Бидејќи ваквите финансиски извештаи сè уште не се ревидирани затоа нема ниту добиено ревизорско мислење од ревизор, но доколку овој деловен ентитет не ги послушал препораките од ревизорот во врска со изразеното мислење со резерва поради проблемите со кои се соочува ентитетот, тогаш и оваа година ентитетот ќе добие мислење со резерва поради истите проблеми кои остануваат нерешени од година во година.

6.2 Анализа на работењето и ревизорските мислења на деловниот ентитет „ВИТАМИНКА“ за три години

Успешната приказна на „Витаминка“ започна пред 60 години. Во 1956 година во Прилеп е основана како компанија за црвен мелен пипер. Производство на само еден произведен асортиман беше доволно за цели 18 години успешно работење, се до 1974 година. Амбицијата на тимот што застана позади „Витаминка“ придонесе за остварување и реализирање на зацртаната идеја – компанијата да го зголеми својот произведен капацитет. Од фабрика за производство на мелен црвен пипер, „Витаминка“ со новата бизнис стратегија започна да го гради својот пат кон успехот, прераснувајќи во компанија лидер во прехранбената индустрија на македонскиот пазар. Со зацврстувањето на позицијата на домашниот пазар, паралелно и интензивно растеше и присуството на странските пазари каде што моментално пласира околу 45% од своето годишно производство во околу 30 земји во светот.

Денес „Витаминка“ претставува голем македонски бренд во деловниот свет и компанија зад која стојат исто така голем број познати и изградени брендови. Својата лидерска позиција на домашниот пазар ја аргументира со добро изграден корпоративен бренд кој се поистоветува со национална вредност, врвен квалитет и традиција. Под слоганот на компанијата „Свет на вкусови“ се наоѓа широката палета на производи од околу 350 типови на пакувања. Со тек на времето низ сите овие 60 години постоење и пропратно следење на стандардите, условите и потребите, „Витаминка“ стана една од најсилните македонски компании и претставува вистински репрезент на квалитетни прехранбени производи. Покрај позитивниот импакт во националната економија, не помалку важно е значењето на „Витаминка“ во унапредувањето на локалната економија преку големиот број вработени и дополнителниот синџир на соработници⁶⁶.

Во продолжение ќе бидат обработени финансиските извештаи на деловниот ентитет „Витаминка“ за 2014, 2015 и 2016 година со цел што подобро да се сфати целта на ревизијата како и значајноста на ревизорските мислења.

⁶⁶ <http://www.vitaminka.com.mk/mk/pages/about/istorija>

**АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ
ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ
ЕНТИТЕТИ**

❖ Извештај на финансиската состојба за годината завршена на
31 декември 2014 за “Витаминка” А.Д – Прилеп.

	Бел.	31 декември 2014 000 МКД	31 декември 2013 000 МКД
Средства			
Нетековни средства			
Недвижности, постројки и опрема	5	489,636	506,831
Нематеријални средства	6	1,043	515
Вложувања во подружници	8	543	543
Вложувања во придружени друштва	8	1,539	1,539
Финансиски средства расположливи за продажба	9	11,724	11,393
Финансиски побарувања	10	50,836	45,203
		555,321	566,024
Тековни средства			
Залихи	11	247,556	249,399
Побарувања од купувачи и останати побарувања	12	329,588	314,975
Парични средства и еквиваленти	13	87,187	87,066
		664,331	651,440
Вкупно средства		1,219,652	1,217,464
Капитал и обврски			
Капитал	14		
Акционерски капитал		248,771	248,771
Резерви		132,987	134,004
Акумулирани добивки		466,674	433,710
		848,432	816,485
Обврски			
Нетековни обврски			
Позајмици со камата	15	136,986	126,061
		136,986	126,061
Тековни обврски			
Позајмици со камата	15	41,112	49,048
Обврски спрема добавувачи и останати обврски	16	193,122	225,870
		234,234	274,918
Вкупно обврски		371,220	400,979
Вкупно капитал и обврски		1,219,652	1,217,464

Табела бр. 14 Извештај на финансиската состојба (Биланс на состојба)

Table num. 14 Statement of financial position (Balance Sheet)

Кај овој извештај забележуваме дека имаме зголемување кај вкупните средства за 2188 во однос на претходната година, напоредно со тоа имаме зголемување и кај обврските и кај вкупниот капитал. Ова значи дека ентитетот

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

располага со поголем број на средства но со тоа се зголемуваат и неговите обврски.

❖ Извештај за сеопфатна добивка за годината завршена на 31.
декември 2014 за „Витаминка“ А.Д. – Прилеп.

	Бел.	Година што завршува на 31 декември 2014 000 МКД	31 декември 2013 000 МКД
Приходи од продажба	17	1,527,899	1,504,048
Останати деловни приходи	18	29,519	56,695
Набавна вредност на продадени стоки		(22,390)	(17,927)
Потрошени материјали	19	(914,015)	(898,654)
Трошоци за користи на вработените	20	(251,155)	(222,381)
Амортизација и депрецијација	5, 6	(121,018)	(112,722)
Останати деловни трошоци	21	(185,345)	(187,837)
Промени во залихите		5,682	5,309
Добивка од оперативно работење		69,177	126,531
Финансиски приходи	22	2,949	1,799
Финансиски расходи	22	(7,873)	(8,847)
Финансиски (расходи), нето		(4,924)	(7,048)
Добивка пред оданочување		64,253	119,483
Данок на добивка	23	(11,611)	(2,646)
Нето Добивка за годината		52,642	116,837
Останата сеопфатна добивка за годината:			
Промена на објективната вредност на финансиските средства расположливи за продажба		331	(1,597)
Вкупна сеопфатна добивка за годината		52,973	115,240
Заработувачка по акција			
- Основна (Денари по акција)	24	686	1,513

Табела бр. 15 Извештај за сеопфатна добивка

Table num. 15 Comprehensive Income Statement

Доколку го елаборираме извештајот за сеопфатна добивка ќе видиме дека имаме зголемување кај приходите од продажба и тоа за 23.851 во однос на 2013 година. Но од друга страна па имаме намалување кај нето добивката и тоа за 64.195 како и кај сеопфатната добивка од 115.240 на 52.973. Претпријатието би требало да ги преиспита и анализира ваквите ставки во иднина за да не дојде до некои проблеми во работењето.

**АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ
ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ
ЕНТИТЕТИ**

❖ Извештај за промени во главнината за годината завршена на
31. декември 2014 за „Витаминка“ А.Д. – Прилеп.

	Акционер- ски капитал	Премии Резерви	Акум. добивки	000 МКД Вкупно
На 01 јануари 2014 година	248,771	- 134,004	433,710	816,485
<i>Трансакции со сопствениците</i>				
Откупени сопствени акции (Бел. 14)	-	- (1,348)	-	(1,348)
Објавени и исплатени дивиденди (Бел. 14)	-	-	(19,678)	(19,678)
<i>Вкупно трансакции со сопствениците</i>	<i>-</i>	<i>- (1,348)</i>	<i>(19,678)</i>	<i>(21,026)</i>
Добивка за годината	-	-	52,642	52,642
<i>Останата сеопфатна добивка</i>				
Ефект од вреднув. на вложув. (Бел.9,14)	-	- 331	-	331
<i>Вкупна сеопфатна добивка</i>	<i>-</i>	<i>- 331</i>	<i>52,642</i>	<i>52,973</i>
На 31 декември 2014 година	248,771	- 132,987	466,674	848,432
 На 01 јануари 2013 година	 248,771	 - 131,681	 324,525	 704,977
<i>Трансакции со сопствениците</i>				
Распоред на акумулирани добивки (Бел. 14)	-	- 5,842	(5,842)	-
Откупени сопствени акции (Бел. 14)	-	- (1,922)	-	(1,922)
Објавени и исплатени дивиденди (Бел. 14)	-	-	(1,810)	(1,810)
<i>Вкупно трансакции со сопствениците</i>	<i>-</i>	<i>- 3,920</i>	<i>(7,652)</i>	<i>(3,732)</i>
Добивка за годината	-	-	116,837	116,837
<i>Останата сеопфатна добивка</i>				
Ефект од вреднув. на вложув. (Бел.9,14)	-	- (1,597)	-	(1,597)
<i>Вкупна сеопфатна добивка</i>	<i>-</i>	<i>- (1,597)</i>	<i>116,837</i>	<i>115,240</i>
На 31 декември 2013 година	248,771	- 134,004	433,710	816,485

Табела бр.16 Извештај за промени во главнината

Table num.16 Statement of changes in equity

Кај извештајот за промени во главнината имаме промени во капиталот и тоа имаме зголемување од 2013 до 2014 година односно од 816.485 на 848.432 што е за 31.947 повеќе во 2014 година. Ова значи дека претпријатието располага со поголем капитал што значи дека може да прави некои нови инвестиции во иднина кои ќе донесат дополнителни приходи на организацијата што секако би било позитивно.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

❖ Извештај за паричниот (готовинскиот) тек за годината
завршена на 31. декември 2014 за „Витаминка“ А.Д. – Прилеп.

Добивка пред оданочување		64,253	119,483
Исправки за:			
Депрецијација и амортизација	5, 6	121,018	112,722
Оштетување на недвижности	21	-	10,534
Неотпишана вредност на продадени недвижности, постројки и опрема	21	494	254
Оштетување и отпис на ненаплатливи побарувања	21	3,263	1,058
Приходи од отпис на обврски	18	(9,154)	(48,583)
Наплатени претходно отпишани побарувања	18	(282)	(113)
Усогласување со регистриран влог во подружница	18	-	(93)
Приходи од продажба на недвижности, постројки и опрема	18	(2,512)	(1,613)
Корекција од претходна година на акумулирана амортизација		(219)	
Приходи од дивиденди	18	(33)	(433)
Приходи од камати	22	(797)	(293)
Расходи по камати	22	6,493	8,003
Добивка од работење пред промени во операт. капитал		182,524	200,926
Промени во оперативниот капитал:			
Залихи		1,843	(25,760)
Побарувања од купувачи и останати побарувања		(19,918)	(7,785)
Обврски кон добавувачи и останати обврски		(33,574)	43,085
Готовина од оперативни активности		130,875	210,466
(Платени) камати		(5,727)	(8,003)
(Платен) данок од добивка		(413)	(4,912)
Нето парични средства од оперативни активности		124,735	197,551
Инвестициони активности			
Набавка на недвижности, постројки и опрема		(103,579)	(146,765)
Набавка на нематеријални средства		(1,047)	(309)
Приливи од дивиденди		33	433
Дадени позајмици, нето		(5,633)	(5,336)
Приливи по камати		797	293
Приливи од продажба на основни средства		2,512	1,613
Нето парични средства (употребени во) инвестициони активности		(106,917)	(150,071)
Финансиски активности			
Приливи од / (отплата на) позајмици, нето		2,989	(12,442)
Вложувања во подружници		-	(3)
Исплатени дивиденди		(19,338)	(18,894)
Откупени сопствени акции		(1,348)	(1,922)
Нето парични средства (употребени во) финансиски активности		(17,697)	(33,261)
Нето промени кај паричните средства и еквиваленти		121	14,219
Парични средства и еквиваленти на почетокот		87,066	72,847
Парични средства и еквиваленти на крајот	13	87,187	87,066

Табела бр.16 Извештај за паричниот (готовинскиот) тек

Table num.16 Report on the cash (cash) flow

Кај овој извештај можеме да елаборираме дека имаме намалување кај нето паричните средства од оперативни активности за 72.186 од 2013 година, имаме намалување и кај паричните средства од инвестициони активности за

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

43.154, како и намалување кај паричните средства од финансиски активности за 15.564 од 2013 година.

❖ Извештај на независниот ревизор на „Витаминка“ АД Прилеп за годината 2014

За 2014 година ревизорот го има изразено следното ревизорско мислење за деловниот ентитет „Витаминка“.

Мислење

Наше мислење е дека, поединечните финансиските извештаи ја презентираат објективно во сите материјални аспекти финансиската состојба на Друштвото на ден 31. декември 2014 година, како и резултатите од работењето и паричните текови за годините што тогаш заврши, во согласност со сметководствените стандарди прифатени во Република Македонија.

Извештај за други правни и регулаторни барања

Раководството на друштвото е исто така одговорно за изготвување на годишниот извештај за работењето на Друштвото за 2014 година во согласност со член 384 од Законот за трговски друштва. Наша одговорност е да изразиме мислење за конзистентноста на годишниот извештај, со историските финансиски информации објавени во поединечната годишна сметка и ревидираните поединечни финансиски извештаи на Друштвото со состојба на и за годината која завршува на 31. декември 2014, во согласност со МСР 720, како и во согласност со барањата на член 34, став 1, точка(д) од Законот за Ревизија („Сл. весник на РМ“ број 184 од 2014 година).

Наше мислење е дека, историските финансиски информации изнесени во Годишниот извештај за работењето на Друштвото со состојба на и за годината што завршува на 31. декември 2014, се конзистентни во сите материјални аспекти, со информациите објавени во поединечната годишна сметка и ревидираните поединечни финансиски извештаи на Друштвото со состојба на и за годината која завршува на 31. декември 2014.

Скопје,

27. февруари 2015 година

Грант Торнтон ДОО

Овластен ревизор

Марјан Андонов

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Ревизорот дал позитивно ревизорско мислење за деловниот субјект за 2014 година, што секако тоа е она мислење кое е најпосакувано од ентитетот. Ваквото мислење е поткрепено со доволно докази, аргументирано и објективно од страна на независниот ревизор. Ова мислење го зголемува и рејтингот на компанијата и оваа компанија во очите на корисниците на финансиските извештаи е стабилна, добра компанија за соработка.

❖ Извештај за финансиска состојба за годината завршена на 31. декември 2015 за „Витаминка“ А.Д - Прилеп.

	Бел.	31 декември 2015 000 МКД	31 декември 2014 000 МКД *
Средства			
Нетековни средства			
Недвижности, постројки и опрема	5	636,702	489,636
Нематеријални средства	6	704	1,043
Вложувања во подружници	8	50,887	543
Вложувања во придружени друштва	8	-	1,539
Финансиски средства расположливи за продажба	9	12,724	11,724
Финансиски побарувања	10	16,748	50,836
		717,765	555,321
Тековни средства			
Залихи	11	239,409	247,556
Побарувања од купувачи и останати побарувања	12	355,061	329,588
Парични средства и еквиваленти	13	73,417	87,187
		667,887	664,331
Вкупно средства		1,385,652	1,219,652
Капитал и обврски			
Капитал	14		
Акционерски капитал		248,771	248,771
Резерви		175,933	132,987
Акумулирани добивки		467,576	466,674
		892,280	848,432
Обврски			
Нетековни обврски			
Позајмици со камата	15	200,183	136,986
		200,183	136,986
Тековни обврски			
Позајмици со камата	15	68,563	41,112
Обврски спрема добавувачи и останати обврски	16	224,626	193,122
		293,189	234,234
Вкупно обврски		493,372	371,220
Вкупно капитал и обврски		1,385,652	1,219,652

Табела бр. 17 Извештај за финансиската состојба (биланс на состојба)

Table num. 17 Statement of financial position (balance sheet)

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Кај овој извештај имаме зголемување на вкупните средства за 166.000 во однос на 2014 година што е позитивно за ентитетот, имаме зголемување и кај позајмиците со камати што значи дека имаме зголемување на нетековните обврски, имаме зголемување и кај обврските спрема добавувачите тоа значи дека напоредно со зголемувањето на средствата имаме зголемување и на обврските во 2015 година.

❖ Извештај за сеопфатна добивка за годината завршена на 31. декември 2015 за „Витаминка“ А.Д – Прилеп.

	Бел.	Година што завршува на 31 декември 2015 000 МКД	31 декември 2014 000 МКД
Приходи од продажба	17	1,520,979	1,527,899
Останати деловни приходи	18	73,491	29,519
Набавна вредност на продадени стоки		(21,353)	(22,390)
Потрошени материјали	19	(938,195)	(914,015)
Трошоци за користи на вработените	20	(244,063)	(251,155)
Амортизација и депрецијација	5, 6	(102,839)	(121,018)
Останати деловни трошоци	21	(218,277)	(185,345)
Промени на вредноста на залихите		1,571	5,682
Добивка од оперативно работење		71,314	69,177
*Финансиски приходи	22	4,686	2,949
Финансиски расходи	22	(11,778)	(7,873)
Финансиски (расходи), нето		(7,092)	(4,924)
Добивка пред оданочување		64,222	64,253
Данок на добивка	23	(7,535)	(11,611)
Нето добивка за годината		56,687	52,642
Останата сеопфатна добивка за годината:			
Промена на објективната вредност на финансиските средства расположливи за продажба	9, 14	1,000	331
Вкупна сеопфатна добивка за годината		57,687	52,973
Заработувачка по акција	24		
- Основна и разводнета (Денари по акција)		739	686

Табела бр.18 Извештај за сеопфатна добивка

Table num.18 Statement of comprehensive income

Извештајот за сеопфатна добивка во 2015 година ни покажува зголемување кај добивката од оперативно работење за 2137 во однос на 2014, имаме зголемување и кај нето добивката ккао и кај сеопфатната добивка од 52.973 на 57.687. Ваквото зголемување на добивката е позитивно за ентитетот

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

како и за мислењето што треба да го даде ревизорот на крајот од процесот на ревизија. Воедно со зголемувањето на добивката се зголемува и заработувачката по акција што е позитивно за корисниците на финансиските извештаи.

❖ Извештај за промени во главнината за годината завршена на 31. декември 2015 за „Витаминка“ А.Д – Прилеп.

	Акционер-ски капитал	Резерви	Акум. добивки	Вкупно
На 01 јануари 2015 година	248,771	132,987	466,674	848,432
<i>Трансакции со сопствениците</i>				
Распоред на акумулирани добивки	-	38,804	(38,804)	-
Поништување на откупени сопствени акции (Бел.14)	-	3,271	(3,271)	-
Корекција на грешка	-	(129)	129	-
Објавени награди на членови на УО	-	-	(6,151)	(6,151)
Објавени дивиденди (Бел.14)	-	-	(7,688)	(7,688)
Вкупно трансакции со сопствениците	-	41,946	(55,785)	(13,839)
Добивка за годината	-	-	56,687	56,687
Останата сеопфатна добивка (Бел.9,14)	-	1,000	-	1,000
Вкупна сеопфатна добивка	-	1,000	56,687	57,687
На 31 декември 2015 година	248,771	175,933	467,576	892,280
На 01 јануари 2014 година	248,771	134,004	433,710	816,485
<i>Трансакции со сопствениците</i>				
Откупени сопствени акции (Бел.14)	-	(1,348)	-	(1,348)
Објавени дивиденди (Бел.14)	-	-	(19,678)	(19,678)
Вкупно трансакции со сопствениците	-	(1,348)	(19,678)	(21,026)
Добивка за годината	-	-	52,642	52,642
Останата сеопфатна добивка (Бел.9,14)	-	331	-	331
Вкупна сеопфатна добивка	-	331	52,642	52,973
На 31 декември 2014 година	248,771	132,987	466,674	848,432

Табела бр.19 Извештај за промени во главнината

Table Num. 19 Statement of changes in equity

Позитивни резултати има и кај капиталот во 2015 година во однос на 2014. Во 2014 година капиталот кај деловниот ентитет „Витаминка“ изнесува 848.432, а во 2015 година капиталот изнесува 892.280 што секако е позитивно за организацијата. Во овој случај деловниот ентитет има поголем капитал за инвестиции и за нови проекти во иднина.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

❖ Извештај за паричниот (готовинскиот) тек за годината
завршена на 31. декември 2015 за „Витаминка“ А.Д –Прилеп

Добивка пред оданочување		64,222	64,253
Усогласување за:			
Депрецијација и амортизација	5, 6	102,839	121,018
Нето сег. вред. на прод. недвижности, постројки и опрема	21	33,812	494
Загуби од оштетување на побарувања	21	7,198	3,263
Приходи од отпис на обврски и работи од добавувачи	18	(15,730)	(9,154)
Наплатени претходно отпишани побарувања	18	(277)	(282)
(Вишоци) / кусоци по попис, нето	18,21	10	-
Приходи од продажба на недвиж. постројки и опрема	18	(54,206)	(2,512)
Корекција на амортизација		-	(219)
Приходи од дивиденди	18	(36)	(33)
Приходи од камати	22	(50)	(797)
Расходи по камати	22	8,317	6,493
Добивка пред промени во оперативниот капитал		146,099	182,524
Промени во оперативниот капитал:			
Залихи		8,137	1,843
Побарувања од купувачи и останати побарувања		(29,065)	(19,918)
Девизни средства за акредитиви	13	30,386	(47,847)
Обврски кон добавувачи и останати обврски		55,140	(33,574)
		210,697	83,028
(Платени) камати		(8,317)	(5,727)
(Платен) данок од добивка		(18,770)	(413)
		183,610	76,888
Инвестициони активности			
Набавка на недвижности, постројки и опрема		(283,378)	(103,579)
Приливи од продажба на недвиж. постројки и опрема		54,206	2,512
Набавка на нематеријални средства		-	(1,047)
Приливи од дивиденди		36	33
Дадени позајмици, нето		(10,400)	(5,633)
Вложување во подружници		(4,317)	-
Приливи по камати		50	797
		(243,803)	(106,917)
Финансиски активности			
Приливи од позајмици		211,876	52,264
(Отплата на) позајмици		(121,228)	(49,276)
Исплатени дивиденди и награди на членови на УО		(13,839)	(19,338)
Откупени сопствени акции		-	(1,348)
		76,809	(17,697)
Нето промени кај паричните средства и еквиваленти		16,616	(47,726)
Парични средства и еквиваленти на почетокот		32,521	80,247
Парични средства и еквиваленти на крајот	13	49,137	32,521

Табела бр.20 Извештај за паричниот (готовинскиот) тек

Table num.20 Report on the cash (cash) flow

Во 2015 година имаме зголемување кај паричниот тек од оперативни активности што значи имаме зголемување кај побарувањата од купувачите

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

заедно со тоа се зголемуваат и обврските кон добавувачите зголемување имаме и кај платените камати и даноци. Исто така имаме и зголемување и кај инвестиционите парични текови како и кај финансиските активности во 2015 година. Паричните средства во 2015 година се зголемиле за 16.616. Ваквиот извештај покажува дека деловниот ентитет во 2015 година ги зголемил своите инвестиции во различни проекти, со тоа се зголемиле и финансиските средства и обврски, но дошло до зголемување и на паричните средства и еквиваленти на крајот од годината. Тоа е позитивно бидејќи секој бизнис доколку сака да напредува мора да инвестира и да го зголемува својот обем на работа, а со самото тоа ќе се зголемат и паричните средства како и добивката на крајот од годината што е и случај со овој деловен субјект.

❖ Извештај на независниот ревизор на „Витаминка“ АД Прилеп за годината 2015

За 2015 година ревизорот го има изразено следното ревизорско мислење за деловниот ентитет „Витаминка“.

Мислење

Наше мислење е дека, поединечните финансиските извештаи ја презентираат објективно во сите материјални аспекти финансиската состојба на Друштвото на ден 31. декември 2015 година, како и резултатите од работењето и паричните текови за годините што тогаш заврши, во согласност со сметководствените стандарди прифатени во Република Македонија.

Извештај за други правни и регулаторни барања

Раководството на друштвото е исто така одговорно за изготвување на годишниот извештај за работењето на Друштвото за 2015 година во согласност со член 384 од Законот за трговски друштва. Наша одговорност е да израземе мислење за конзистентноста на годишниот извештај, со историските финансиски информации објавени во поединечната годишна сметка и ревидираните поединечни финансиски извештаи на Друштвото со состојба на и за годината која завршува на 31. декември 2015, во согласност со MCP 720,

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

како и во согласност со барањата на член 34, став 1, точка(д) од Законот за Ревизија (СЛ. Весник на РМ број 184 од 2015 година).

Наше мислење е дека, историските финансиски информации изнесени во Годишниот извештај за работењето на Друштвото со состојба на и за годината што завршува на 31. декември 2015, се конзистентни во сите материјални аспекти, со информациите објавени во поединечната годишна сметка и ревидираните поединечни финансиски извештаи на Друштвото со состојба на и за годината која завршува на 31. декември 2015.

Скопје,

01 март 20156 година

Грант Торнтон ДОО

Овластен ревизор

Марјан Андонов

И во 2015 година деловниот субјект „Витаминка“ добил позитивно мислење од страна на ревизорот. Ревизорот по извршените анализи утврдил дека објективно,точно и веродостојно финансиските извештаи подготвени од страна на менаџментот на претпријатието го претставуваат работењето на ентитетот. Ова мислење позитивно влијае на корисниците на финансиските извештаи бидејќи секој би сакал да соработува со ентитет кој има позитивно мислење од ревизор, бидејќи мислењето на ревизорот во одредени случаи е пресудно за одлуките на корисниците. Ова е мотивирачко и за организацијата бидејќи укажува на тоа дека ентитетот работи како што треба и треба да продолжи со таквото работење и во иднина и на тој начин успехите сами ќе си дојдат.

**АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ
ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ
ЕНТИТЕТИ**

❖ Извештај за финансиска состојба за годината завршена на 31.
декември 2016 за „Витаминка“ А.Д - Прилеп.

	Бел.	31 декември 2016 000 МКД	31 декември 2015 000 МКД
Средства			
Нетековни средства			
Недвижности, постројки и опрема	5	723,763	636,702
Нематеријални средства	6	577	704
Вложувања во подружници	8	55,664	50,887
Финансиски средства расположливи за продажба	9	16,036	12,724
Финансиски побарувања	10	17,413	16,748
		813,453	717,765
Тековни средства			
Залихи	11	250,779	239,409
Побарувања од купувачи и останати побарувања	12	341,782	351,732
Побарувања за данок од добивка		5,679	3,329
Парични средства и еквиваленти	13	16,965	73,417
		615,205	667,887
Вкупно средства		1,428,658	1,385,652
Капитал и обврски			
Капитал	14		
Акционерски капитал		248,090	248,771
Резерви		218,201	175,933
Акумулирани добивки		428,973	467,576
		895,264	892,280
Обврски			
Нетековни обврски			
Позајмици	15	160,363	200,183
		160,363	200,183
Тековни обврски			
Позајмици	15	91,970	68,563
Обврски спрема добавувачи и останати обврски	16	280,433	223,658
Обврска за данок на добивка		628	968
		373,031	293,189
Вкупно обврски		533,394	493,372
Вкупно капитал и обврски		1,428,658	1,385,652

Табела бр.21 Извештај за финансиската состојба (биланс на состојба)

Table num. 21 Statement of financial position (balance sheet)

Во 2016 година имаме зголемување на средствата за 43.006 во однос на 2015 година исто така имаме зголемување и на капиталот како и на вкупните обврски од 493.372 на 533.394. Ова зголемување на средствата е позитивно за ентитетот бидејќи во тој случај ентитетот би можел да ги зголеми инвестициите, обемот на работа итн.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

❖ Извештај за сеопфатна добивка за годината завршена на 31.
декември 2016 за „Витаминка“ А.Д – Прилеп.

	Бел.	Година што завршува на 31 декември 2016 000 МКД	31 декември 2015 000 МКД
Приходи од продажба	17	1,559,076	1,520,979
Останати деловни приходи	18	42,353	73,491
Набавна вредност на продадени стоки		(14,279)	(21,353)
Материјали, енергија и резервни делови	19	(1,017,380)	(938,195)
Трошоци за користи на вработените	20	(253,429)	(244,063)
Амортизација и депрецијација	5, 6	(114,957)	(102,839)
Останати деловни трошоци	21	(201,806)	(218,277)
Промени на залихите на готови производи	11	30,335	1,571
Добивка од оперативно работење		29,913	71,314
Финансиски приходи	22	1,662	4,686
Финансиски расходи	22	(11,295)	(11,778)
Финансиски (расходи), нето		(9,633)	(7,092)
Добивка пред оданочување		20,280	64,222
Данок на добивка	23	(2,196)	(7,535)
Нето добивка за годината		18,084	56,687
Останата сеопфатна добивка за годината:			
Промена на објективната вредност на финансиските средства расположливи за продажба	9,14	3,312	1,000
Вкупна сеопфатна добивка за годината		21,396	57,687
Заработувачка по акција	24		
- Основна и разводната (Денари по акција)		236	739

Табела бр. 21 Извештај за сеопфатна добивка
Table num. 21 Statement of comprehensive income

Од овој извештај можеме да заклучиме дека имаме зголемување на приходите за 38.097 во однос на 2015 година, но од друга страна имаме намалување и на нето добивката и на сеопфатната добивка на крајот од годината. Ова не е добар знак за претпријатието бидејќи тоа значи дека ентитето се соочува со некаков проблем и затоа ги има тие резултати. Треба на време да ги реши проблемите за да не дојде до уште поголеми проблеми во работењето во иднина.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

❖ Извештај за промени во главнината за годината завршена на
31. декември 2016 за „Витаминка” А.Д – Прилеп.

	000 МКД			
	Акционер-ски капитал	Резерви	Акум. добивки	Вкупно
На 01 јануари 2016 година	248,771	175,933	467,576	892,280
<i>Трансакции со сопствениците</i>				
Распоред на акумулирани добивки (Бел.14)	-	40,056	(40,056)	-
Откупени сопствени акции (Бел.14)	(681)	(1,100)	-	(1,781)
Објавени дивиденди (Бел.14)	-	-	(16,631)	(16,631)
<i>Вкупно трансакции со сопствениците</i>	<i>(681)</i>	<i>38,956</i>	<i>(56,687)</i>	<i>(18,412)</i>
Добивка за годината	-	-	18,084	18,084
Останата сеопфатна добивка (Бел.9,14)	-	3,312	-	3,312
Вкупна сеопфатна добивка	-	3,312	18,084	21,396
На 31 декември 2016 година	248,090	218,201	428,973	895,264

На 01 јануари 2015 година	248,771	132,987	466,674	848,432
<i>Трансакции со сопствениците</i>				
Распоред на акумулирани добивки (Бел.14)	-	38,804	(38,804)	-
Поништување на откупени сопствени акции (Бел.14)	-	3,271	(3,271)	-
Корекција на грешка (Бел.14)	-	(129)	129	-
Објавени награди на членови на УО (Б.14)	-	-	(6,151)	(6,151)
Објавени дивиденди (Бел.14)	-	-	(7,688)	(7,688)
<i>Вкупно трансакции со сопствениците</i>	<i>-</i>	<i>41,946</i>	<i>(55,785)</i>	<i>(13,839)</i>
Добивка за годината	-	-	56,687	56,687
Останата сеопфатна добивка (Бел.9,14)	-	1,000	-	1,000
Вкупна сеопфатна добивка	-	1,000	56,687	57,687
На 31 декември 2015 година	248,771	175,933	467,576	892,280

Табела бр.22 Извештај за промени во капиталот

Table num. 21 Statement of comprehensive income

Извештајот за промени во капиталот ни дава податоците за тоа колку изнесува вкупниот капитал на крајот од годината, а во овој случај на крајот од 2016 година. Во 2015 година капиталот на деловниот субјект Витаминка бил 892.280, а пак во 2016 година вкупниот капитал е 895.264 каде забележуваме зголемување за 2984. Ова зголемување не е некое големо, но сепак е значајно за ентитетот бидејќи штом има повеќе капитал ќе има и повеќе инвестиции како и зголемување на приходите и добивката што секако е позитивно за субјектот.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

❖ Извештај за паричниот (готовинскиот) тек за годината
завршена на 31. декември 2016 за „Витаминка“ А.Д – Прилеп.

		2016 000 МКД	2015 000 МКД
Добивка пред оданочување		20,280	64,222
<u>Усогласување за:</u>			
Депрецијација и амортизација	5, 6	114,957	102,839
Приходи од отпис на обврски и рибати од добавувачи	18	(15,821)	(15,730)
Приходи од продажба на недв.постројки и опрема	18	(2,304)	(54,206)
Приходи од дивиденди	18	(735)	(36)
(Вишоци) / кусоци по попис, нето	18,21	851	10
Приход од ослободување на резерв.на побарувања	18	(8,256)	(277)
Приходи од добиени гратис производи	18	(3,558)	-
Нето сег.вред.на продадени недвиж, постројки и опрема	21	-	33,812
Загуби од оштетување на побарувања	21	628	7,198
Приходи од камати	22	(1)	(50)
Расходи по камати	22	9,318	8,317
Добивка пред промени во оперативниот капитал		115,359	146,099
<u>Промени во оперативниот капитал:</u>			
Залихи		(8,663)	8,137
Побарувања од купувачи и останати побарувања		17,578	(29,065)
Девизни средства за акредитиви	13	22,869	30,386
Обврски кон добавувачи и останати обврски		72,596	61,097
		219,739	216,654
(Платени) камати		(9,318)	(8,317)
(Платен) данок од добивка		(4,886)	(18,770)
		205,535	189,567
Инвестициони активности			
Набавка на недвижности, постројки и опрема		(201,643)	(283,378)
Приливи од продажба на недвиж.постројки и опрема		2,304	54,206
Набавка на нематеријални средства		(248)	-
Приливи од дивиденди		735	36
Дадени позајмици, нето		(5,442)	(10,400)
Вложување во подружници		-	(4,317)
Приливи по камати		1	50
		(204,293)	(243,803)
Финансиски активности			
Приливи од позајмици		(331,306)	211,876
(Отплата на) позајмици		314,893	(121,228)
Исплатени дивиденди и награди на членови на УО		(16,631)	(19,796)
Откупени сопствени акции		(1,781)	-
		(34,825)	70,852
Нето промени кај паричните средства и еквиваленти		(33,583)	16,616
Парични средства и еквиваленти на почетокот		49,137	32,521
Парични средства и еквиваленти на крајот	13	15,554	49,137

Табела бр. 23 Извештај за паричниот (готовинскиот) тек

Table num. 23 Cash Flow Statement

Извештајот за паричен тек од 2016 година ни кажува дека имаме зголемување кај паричниот тек од оперативни активности што значи имаме зголемување кај залихите, побарувањата од купувачите како и зголемување на обврските кон добавувачите. Од друга страна пак имаме намалување кај инвестиционите активности како и кај финансиските активности што значи во

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

оваа година ентитетот се посветил на оперативните активности во работењето. На крајот од годината имаме намалување и кај паричните средства за 33.583 во однос со 2015 година.

❖ Извештај на независниот ревизор на Витаминка АД Прилеп за годината 2016

За 2016 година ревизорот го има изразено следното ревизорско мислење за деловниот ентитет „Витаминка“.

Мислење

Наше мислење е дека, поединечните финансиските извештаи ја презентираат објективно во сите материјални аспекти финансиската состојба на Витаминка а.д, Прилеп на ден 31. декември 2016 година, како и резултатите од работењето и паричните текови за годините што тогаш заврши, во согласност со сметководствените стандарди прифатени во Република Македонија.

Извештај за други правни и регулаторни барања

Раководството на друштвото е исто така одговорно за изготвување на годишниот извештај за работењето на Друштвото за 2016 година во согласност со член 384 од Законот за трговски друштва. Наша одговорност е да израземе мислење за конзистентноста на годишниот извештај, со историските финансиски информации објавени во поединечната годишна сметка и ревидираните поединечни финансиски извештаи на Друштвото со состојба на и за годината која завршува на 31. декември 2016, во согласност со МСР 720, како и во согласност со барањата на член 34, став 1, точка(д) од Законот за Ревизија („Сл. весник на РМ“ број 184 од 2015 година).

Наше мислење е дека, историските финансиски информации изнесени во Годишниот извештај за работењето на Друштвото со состојба на и за годината што завршува на 31. декември 2016, се конзистентни во сите материјални аспекти, со информациите објавени во поединечната годишна сметка и ревидираните поединечни финансиски извештаи на Друштвото со состојба на и за годината која завршува на 31. декември 2016.

Скопје, 31. март 2017 година

Грант Тортон ДОО

Овластен ревизор,

Марјан Андонов

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Во 2016 година деловниот субјект „Витаминка“ исто така добил позитивно мислење од страна на ревизорот. Ревизорот по извршените анализи и тестови утврдил дека објективно, точно и веродостојно финансиските извештаи подготвени од страна на менаџментот на претпријатието го претставуваат работењето на ентитетот. Ова мислење позитивно влијае на корисниците на финансиските извештаи бидејќи секој би сакал да соработува со ентитет кој има позитивно мислење од ревизор. Овој деловен ентитет поради тоа што успешно ги спроведува меѓународните стандарди во своето работење и ги следи препораките од страна на ревизорот, секоја година добива позитивно мислење што секако е од големо значење за деловниот субјект. Секој би сакал да соработува со ентитет кој секоја година добива позитивно мислење од страна на ревизорот што де факто значи дека тој субјект правилно, точно и веродостојно го извршува своето работење. И овој субјект треба да продолжи со таквото работење што сигурно во иднина би му донело големи бенефиции.

ЗАКЛУЧОК

Финансиските извештаи се изготвуваат од страна на менаџментот на претпријатието и претставуваат појдовна основа за анализа на работењето на деловниот субјект со цел да се добијат потребните информации. Ревизорот е оној кој што има одговорност да изрази мислење за објективноста и веродостојноста на финансиските извештаи. Ревизорот при анализата на финансиските извештаи собира докази кои треба да бидат доволни и соодветни за да може исказите од ревизорот да бидат доволно аргументирани.

Кога се спроведува ревизијата тогаш ревизорот добива финансиски извештаи од деловниот ентитет-субјект на ревизија, кои што треба темелно да ги провери и врз основа на спроведените анали и испитувања да оформи и да изрази аргументирано, објективно и пред сè независно мислење. За да може ревизорот да изрази точно мислење треба да биде квалификуван со соодветни познавања и знаења од областа на ревизијата и доколку не е доволно специјализиран за одредена област што не е од областа на ревизијата треба да се консултира со соодветен експерт од таа област за да може да добие точни докази кои ќе му помогнат во изразувањето на ревизорското мислење на крајот од ревизорскиот извештај.

Ревизијата всушност служи за да на корисниците на ревизорските извештаи им нуди независно и објективно мислење за веродостојноста и објективноста на ставките и податоците напишани во финансиските извештаи на компанијата, ревизијата претставува значајна алка во процесот на донесување на деловните одлуки од страна на корисниците на финансиските извештаи за распределба на економските ресурси и за успешно раководење со работењето врз основа на тоа целта на ревизијата на финансиските извештаи е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи од сите материјални аспекти се во согласност со применливата рамка за финансиското известување. Со помош на ревизијата и ревизорското мислење се зголемува степенот на доверба во финансиските извештаи од страна на корисниците на финансиските извештаи бидејќи токму за нив се наменети финансиските извештаи.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Ревизорското мислење како финален продукт во процесот на ревизијата им овозможува на корисниците да донесат правилни деловни одлуки. Доколку ентитетот добие негативно ревизорско мислење на крајот од ревизијата во тој случај тој има помала шанса да биде избран за соработка од страна на инвеститорите бидејќи сите се плашат да соработуваат со нестабилен клиент кој се соочува со различни проблеми. Од друга страна пак доколку ентитетот добие позитивно мислење во тој случај тој најмногу има шанси да биде избран за соработка од страна на корисниците на финансиските извештаи. Кога имаме пак мислење со резерва, корисниците на финансиските извештаи ги читат ставките каде што ревизорот забележал одредени проблеми и ги анализира истите и на тој начин одлучува дали тие проблеми би му претставувале пречка за соработка со субјектот или истите може да ги изостави и игнорира.

Ревизијата не претставува нешто од кое што деловните организации треба да се плашат или пак истата да ја избегнуваат, туку напротив секој би требало да сака да му се изврши ревизија бидејќи на тој начин тој клиент би знаел до каде е со својата работа, во кој правец треба да се движи, дали треба да направи одредени промени за поефикасно работење, дали организацијата се соочува со одредени потешкотии и проблеми и кои би биле решенијата и препораките од страна на ревизорот за да може да се избегнат тие пречки во работењето. Бидејќи ревизијата претставува една нова професија, голем број од деловните ентитети на неа гледат со страв и гледаат колку што може повеќе да ја избегнат, несфаќајќи дека всушност ревизијата е нешто добро за компанијата.

Постојат голем број на корисници на финансиски извештаи т.е. стеијхолдери кои се заинтересирани за ревидираните финансиски извештаи. Како корисници на финансиските извештаи можеме да ги наброеме следниве: акционерите, вработените, купувачите, добавувачите, јавноста, инвеститорите на пазарот на хартии од вредност и сл. Секој од нив има свои интереси и е заинтересиран за посебни информации од ревидираните финансиски извештаи и така добиените информации ги користи за одредени деловни одлуки.

Ревизијата е комплексен процес, проследен со голем број на анализи, користење на различни методи и постапки се со цел на крајот да се изрази

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

објективно и независно мислење. Во денешно време многу е важно да се сфати потребата од финансиските извештаи. Секој од стеијхолдерите пред да инвестира во одредена компанија ќе сака да ги види финансиските извештаи како и ревизорскиот извештај за да види за каква фирма станува збор. Во најголем број од деловните зделки инвеститорот ризикува со голем износ на капитал па затоа секој би сакал да биде сигурен со кого би соработувал во иднина. Но за да може точно да ги прочита ревидираните финансиски извештаи заедно со ревизорскиот извештај, треба тие да бидат напишани на едноставен и јасен начин, без користење на некои слогани и фрази од областа на ревизијата кој би можеле да ги збунат стеикхолдерите, не треба да се пишуваат не потребни информации и податоци, туку треба да се сврти вниманието на тоа што е материјално значајно за стеијхолдерите.

Процесот на ревизија се состои од голем број на чекори кои треба да се реализираат. Така на почетокот ревизорот треба да види дали да го прифати ангажманот за ревизијата, за каков субјект стнува збор, со каква дејност истиот се занимава, дали станува збор за нов или стар клиент итн. Откако ќе се прифати ангажманот за ревизија треба истата да се испланира до најмал детал од страна на ревизорот, треба да се напишат обврските на тимот ако работат повеќе ревизори исто така треба да се одредат и методите кои што ќе се користат и мора да има и програма на ревизијата. За да започне еден процес на ревизија, истиот најпрво мора да биде договорен, така што се потпишува договор за вршење на ревизија од страна на менаџментот на компанијата и ревизорот. Во договорот се наведуваат сите обврски на ревизорот и менаџментот на компанијата со цел ефикасно да биде спроведена ревизијата.

Целиот процес на ревизија е проследен со висок ризик и затоа ревизорот своите испитувања и анализи ги насочува кон најризичните ставки и позиции од финансиските извештаи. Ревизорот во пракса не е во состојба да ги испита сите трансакции, настани што се случуваат, сите информации и ставки и затоа тој во своето работење го користи методот на примерок. Методот се применува на тој начин што ревизорот селектира примероци од одредена популација кои изнесуваат помалку од сто проценти од вкупната популација и преку анализа на примероците донесува заклучок кој ќе важи за целата популација. Ваквите

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

примероци се репрезент за целата популација и затоа ревизорот мора добро да ги одбере ставките кои ќе ја претставуваат целата популација. Доколку ревизорот не е доволно искусен во тој случај тој би можел да одбере погрешни ставки и на тој начин да изрази несоодветно мислење и да даде погрешна слика на корисниците на финансиските извештаи.

Во одредени случаи може да дојде и до судски спорови каде ревизорот може да ја изгуби својата репутација и кредибилитет, а може против него да се спроведе и кривична одговорност токму затоа ревизорот се соочува со голема одговорност при изразувањето на ревизорското мислење.

Ревизорот ефикасно и ефективно ќе ја спроведе ревизијата доколку правилно ги искомбинира трите концепти на кои се заснова ревизијата и тоа концептот на материјалност како прв од концептите на кои ревизорот посветува внимание, потоа концептот на ревизорски ризик и ревизорски доказ. Овие три концепти се фундаментални за процесот на ревизијата.

Како практични примери во овој труд го анализиравме сетот на финансиските извештаи на деловните субјекти „Сковин“ и „Витаминка“ како едни од поголемите деловни субјекти во Република Македонија. Ги анализиравме финансиските извештаи за 2015, 2016 и 2017 година за деловниот ентитет „Сковин“ каде ги проследивме промените во финансиските извештаи од година во година, на крајот го видовме и ревизорското мислење од страна на ревизорот за секоја година посебно и видовме дека тоа секоја годинасе повторуваше, односно секоја година деловниот ентитет добиваше мислење со резерва поради неколку критични ставки.

Од друга страна пак го анализиравме и работењето на деловниот субјект „Витаминка“ од Прилеп за 2014, 2015 и 2016 година. Ги видовме финансиските извештаи за секој година посебно, промените кои што се случиле, проблемите со кои што се соочува како и крајниот ревизорски извештај т.е мислење од ревизорот, овој субјект секоја година добива позитивно мислење што значи дека неговото работење е правилно и треба да продолжи така да работи. Вака гледано деловниот субјект „Витаминка“ има поголеми шанси за соработка од страна на корисниците на финансиските извештаи бидејќи ревизорот кај него не пронашол никакви забелешки и грешки и затоа изразил позитивно мислење,

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

а кај деловниот субјект „Сковин“ не е таков случајот што значи овој субјект може да биде поризичен за соработка.

Целта на овој магистерски труд е да се сфати суштината на ревизијата, да се сфати нејзината важност како за корисниците на финансиските извештаи така и за деловните субјекти. Ревизијата во денешни услови претставува професија на иднината и затоа нејзината работа заедно со ревизорскиот извештај треба сериозно да се сфати и да и се посвети поголемо внимание во иднина.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА

1. Andrič Mirko: „Revizija računovodstvenih iskaza”, Ekonomski fakultet, Subotica, 1996
2. Auditing Handbook 1993, Volume 2 of the Accounting and Auditing Handbook 1993, The Institute of Chartered Accountants in Australia, Prentice Hall, 1992
3. Brekalo, F.(2007): Revizija financijskih izvještaja, Zgombić i Partneri- nakladništvo i informatika d.o.o., Zagreb.
4. Божиновска Лазаревска д-р Зорица, *Подобрување на ревизорскиот извештај*, презентација, Институт на овластени ревизори на РМ, 2013
5. Божиновска Лазаревска д-р Зорица, *Ревизија, второ издание*, Економски факултет, Скопје, 2011
6. Бандин Јелена: „Рачуноводство”, Економски факултет, Суботица, 1995
7. Vujević, I. (2004): „Revizija“, Ekonomski fakultet Split, Split.
8. Витанова проф. д-р Гордана, „Основи на сметководство”, Прилеп, 2008
9. Димитрова, Ј, „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“, Штип, 2013
10. Димитрова Ј., „Одговорноста на сметководителите, менаџментот и ревизорите за веродостојноста, квалитетот и кредибилитетот на финансиските извештаи“, Економски факултет – Штип, 2010 година
11. Димитрова, д-р Јанка: „Ревизија – Практикум“, Економски факултет-Штип, 2014
12. Димитрова д-р Јанка, „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“, Универзитет „Гоце Делчев“, Економски факултет – Штип, Штип 2012
13. Ѓоргиева-Трајковска О., Колева Б., „Анализа на финансиски извештаи“, Универзитет „Гоце Делчев“, Штип, 2013 год.
14. Zagar Mr. Katerina, Zagar Mr. Lajoš: Računovodstveni standardi, finansijski izveštai i revizija, Progres, Zagreb, 1993
15. Институт на овластени ревизори на Република Македонија, *Ревизија I*, материјал за полагање на испитот за овластен ревизор, август 2009
16. Институт на овластени ревизори на Република Македонија, *Ревизија II*, материјал за полагање на испитот за овластен ревизор, август 2009
17. Костадиновски Доц.д-р Александар, „Основи на финансиско сметководство“, Универзитет „Гоце Делчев“, Штип, 2009 год.

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

18. Лазаревска, Б. Д-р Зорица – „Ревизија“, Скопје 2004
19. Lee, Tom, “Corporate Audit Theory”, Chapman and Hall, London, 1993
20. Лазаревска. Б. З., „Ревизија“, Економски факултет - Скопје, Скопје, 2011 година
21. Меѓународни сметководствени стандарди, превод од англиски јазик, Комисија за сметководствени стандарди, Скопје, 1997
22. Меѓународни стандарди за ревизија, Комисија за ревизорски стандарди, Скопје, 1998
23. Мартиќ, С.: Контрола и ревизија, Универзитет у Београду, Економски факултет, Београд, 1997
24. Меѓународни сметководствени стандарди, Финансиски консалтинг, Скопје, 1999
25. Меѓународни стандарди за ревизија, Превод од англиски јазик, Скопје, 1998 Година
26. Meigs, Thomas E: Modern Analytical Auditing, Practical Guidance for Auditors and Accountants, Quorum Books, USA, 1989
27. Николоски проф. д-р Пеце, „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет, Прилеп, 2009
28. Николовски проф. д-р Пеце, „Организација на ревизијата на финансиските извештаи“, Економски факултет, Прилеп, 2004
29. Николоски проф. д-р Пеце, „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет, Прилеп, 2009
30. Проф. др. Ѓорѓиева-Трајковска О. Проф.Др. Колева Б. Штип 2017. Анализа на финансиски извештаи Универзитет „Гоце Делчев“-Штип
31. Porer, A. Gary, Norton L. Curtis, Financial Accounting, the impact on Decision Makers, The Dryden Press, 1995
32. Richiute, David N: Auditing – Concepts and Standards, South Western Publishing, CO, Cincinnati, Ohio, 1992
33. Русевски А. д-р Трајко, „Финансиско сметководство“, II издание, Скопје, 1994
34. Русевски А. д-р Трајко, „Биланс на успех во теоријата и практиката“, НИО Студентски збор, Скопје, 1989

АНАЛИЗА НА РАБОТЕЊЕТО И НА РЕВИЗОРСКИТЕ МИСЛЕЊА, ВРЗ ОСНОВА НА СЕТОТ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

35. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditing, Florida, 1995
36. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Homewood, 1999
37. Stanković Lj.: primena medunarodnih revizorskih pravila, SDK, 189/93, Služba drustvenog knjigovodstva Jugoslavije, Beograd, 1993
38. Тимовски, д-р Серафим: Основи на сметководството, Сојуз на сметководители, финансисти и ревизори на Р.М., Скопје, 1996
39. Hermanson Roger, H. Jerry R. Strawser, Robert H. Strawser: "Principles of Auditing- An International Perspective", Mc. Grow Hill, 1999
40. Carmichael R.D. J.J. Willingham: Auditing Concepts and Methods, McGraw – Hill Book Company, New York, 1999
41. Цветковиќ, Б, „Новија схватања појма ризика у ревизију, Книговодство, Савез рачуновачи и ревизори Србије”, Београд, 1997
42. Wilkinson W. Joseph, Accounting and Information Systems, 3rd Edition, John wiley & Sons, 1991
43. William F. Messier: Auditing & Assurance Services, A Systematic Approach, second edition, Irwin, McGraw-Hill, Boston, USA, 2000

Б) Закони, списанија, прирачници и зборници

1. Закон за ревизија на Република Македонија („Сл. весник на РМ“ бр. 79/2005)
2. Закон за државна ревизија, „Службен весник на РМ“ 65/97
3. Закон за ревизија, „Службен весник на РМ“ 65/97
4. Закон за финансиско работење
5. Меѓународни стандарди за финансиско известување (ICFI)
6. Меѓународни ревизорски стандарди за Меѓународната организација на сметководители (IFAC).
7. Државен Завод за ревизија „Кодекс на делова етика и однесување“ Скопје, 2006,

В) Веб страници

1. www.dzr.gov.mk
2. www.skovin.mk
3. www.vitaminka.com.mk